

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

**VIABILIDAD Y APLICACIÓN DEL TÉRMINO PRESCRIPTIVO, CON RELACIÓN AL
PLAZO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS, QUE DEVIENE DE LA
DECLARACIÓN DE NULIDAD DE UNA COBRANZA COACTIVA:
A PROPÓSITO DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE OBSERVANCIA
OBLIGATORIA N° 01695-Q-2017**

**Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho
Tributario**

AUTOR

Julio Manuel Esponda Tapia

ASESOR:

Eduardo Sotelo Castañeda

CÓDIGO DEL ALUMNO:

20011018

2018

RESUMEN

El objetivo del trabajo es analizar los alcances del precedente de observancia obligatoria recaído en la RTF N° 01695-Q-2017, a fin de determinar si el reconocimiento del término prescriptorio en favor de la Administración, en los supuestos de pagos comprendidos en una cobranza coactiva declarada nula, se condice con los fundamentos constitucionales de la institución de la prescripción.

Para dicho fin, será necesario abordar los supuestos de aplicación de la prescripción extintiva comprendidos en la legislación especial y su correlación con el término prescriptorio y la figura del pago indebido en materia tributaria. Al respecto, no se debe dejar de observar que toda remisión entre figuras jurídicas que trascienden un determinado ámbito del derecho (más aun cuando esta remisión proviene del propio Tribunal Fiscal), debe encontrar plena justificación y sustento legal en el sustrato de nuestro propio ordenamiento. De lo contrario, bajo la apariencia de conceptos y terminologías imprecisas, nos encontraremos expuestos ante posibles escenarios de arbitrariedad y vulneración de derechos, lo cual justamente resulta opuesto a los fundamentos del orden público y de seguridad jurídica.

Por lo demás, con ocasión del presente trabajo, hemos analizado la viabilidad del término prescriptorio en los supuestos que conllevan la aplicación de la prescripción extintiva en materia tributaria, llegando a la conclusión de que la inobservancia de un desarrollo preciso tanto a nivel legal como jurisprudencial lleva aparejada la confusión sobre una figura que tiene repercusión inmediata sobre los derechos de los contribuyentes (la aplicación del término prescriptorio sobre supuestos no comprendidos en la noción de pago indebido). En contraposición, consideramos que las conclusiones arribadas en la investigación coadyuvan a una corrección necesaria sobre las consecuencias del actuar irregular de la Administración, más aun cuando dicha irregularidad presupone una declaración de nulidad precedente en favor del administrado, y por lo tanto, incuestionable.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO PRIMERO: TEORÍA, REGULACIÓN ACTUAL Y DESARROLLO DE LA FIGURA DE LA PRESCRIPCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL Y CIVIL

- 1.1. Definición y naturaleza de la prescripción extintiva como institución jurídica proveniente del ámbito civil.
- 1.2. El desarrollo jurisprudencial de la prescripción extintiva y su equivalencia con la doctrina.
- 1.3. Término prescriptorio y transcurso del tiempo.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA INSTITUCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA: REGULACIÓN, EFECTOS SOBRE LA DEUDA TRIBUTARIA Y JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

- 2.1. Regulación de la prescripción en la legislación tributaria: definición de la prescripción y sus efectos sobre la deuda tributaria.
- 2.2. Prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, respecto de la deuda tributaria.
- 2.3. Desarrollo jurisprudencial de la prescripción por el Tribunal Fiscal y pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria.

CAPÍTULO TERCERO: A PROPÓSITO DEL PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA 1695-Q-2017: APLICACIÓN DEL TÉRMINO PRESCRIPTORIO SOBRE LOS SUPUESTOS DE DEVOLUCIÓN DEL PAGO INDEBIDO

- 3.1. Los supuestos de aplicación del término prescriptorio, de conformidad con lo establecido por el artículo 43° del T.U.O. del Código Tributario.
- 3.2. Aplicabilidad del término prescriptorio sobre el pago indebido en materia tributaria.
- 3.3. Aplicabilidad del término prescriptorio sobre los pagos indebidos que devienen de la nulidad de la cobranza coactiva.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

VIABILIDAD Y APLICACIÓN DEL TÉRMINO PRESCRIPTIVO, CON RELACIÓN
AL PLAZO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS, QUE DEVIENE
DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE UNA COBRANZA COACTIVA:
A PROPÓSITO DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE OBSERVANCIA
OBLIGATORIA N° 01695-Q-2017

La presente investigación tiene como fin determinar los alcances y límites en la aplicación de la institución de la prescripción extintiva en el ámbito tributario, como una institución íntimamente ligada al transcurso del tiempo; y en específico, en el supuesto del plazo prescriptivo para solicitar las devoluciones por pagos indebidos.

Al respecto, la existencia de instituciones recogidas en distintos ámbitos del ordenamiento, como lo es propiamente la *praescriptio actionum*, requiere cuando menos de una remisión que recoja los lineamientos y el sustrato constitucional que cumpla a cabalidad con el contenido y la naturaleza propias de una institución que incide de manera directa sobre los derechos de los administrados.

Seguidamente, los alcances que serán objeto de nuestra investigación serán aquellas que se encuentren comprendidos en primer lugar dentro de los plazos de prescripción establecidos en los artículos 43° y 44° del T.U.O. del Código Tributario, a fin de demostrar si el término prescriptivo aplicable se encontrará determinado por las características propias del ámbito tributario.

Sin más, a propósito de la emisión del precedente de observancia obligatoria recogido en la RTF N° 01695-Q-2017 corresponderá, luego de la exposición del marco teórico y normativo, analizar la pertinencia y/o viabilidad de la oposición del término prescriptivo en favor de la Administración Tributaria (reconocida en dicho pronunciamiento), para así desestimar y/o neutralizar los efectos de la declaración de nulidad recaída sobre un procedimiento de cobranza coactiva iniciado de manera irregular (en específico, respecto de la devolución de los pagos imputados dentro de dicha cobranza).

Sobre el particular, consideramos que es obligación de la Administración Tributaria que sus actuaciones encuentren coincidencia con los fines de seguridad jurídica y orden público que

subyacen a todo el accionar de la administración del Estado. De lo contrario, la actuación administrativa devendrá en indebida y sus decisiones, en arbitrarias.

Por lo demás, consideramos que nuestra investigación tiene como finalidad proponer un análisis jurídico viable sobre la aplicación del término prescriptorio (en materia de devolución del pago indebido) que recoja los fundamentos legales de la institución y su intervención en el derecho tributario, para así propiciar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica (ante la inactividad de derechos extendidos en el tiempo) y la predictibilidad de la actuación administrativa, debidamente justificada en el sustrato constitucional del ordenamiento.



CAPÍTULO PRIMERO

TEORÍA, REGULACIÓN ACTUAL Y DESARROLLO DE LA FIGURA DE LA PRESCRIPCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL Y CIVIL

Definición y naturaleza de la prescripción extintiva como institución jurídica proveniente del ámbito civil:

La prescripción, tal y como se encuentra recogida en nuestro ordenamiento, y propiamente en el derecho, es una institución íntimamente ligada al transcurso del tiempo claro está, pues en ella se configura ya sea la constitución de un derecho (como en el caso de la llamada prescripción adquisitiva) o la extinción de una acción (como lo es propiamente la prescripción extintiva).

Ahora bien, como quiera que nuestra regulación ha recogido ambos conceptos prescriptorios, conviene señalar que para efectos de la presente investigación nos avocaremos propiamente al desarrollo de la figura de la prescripción extintiva. No sin antes mencionar, a manera ilustrativa, que Marcial Rubio conviene en hacer la distinción referida respecto de sus caracteres determinantes, señalando lo siguiente:

“Las prescripciones se dividen en adquisitiva y extintiva. La prescripción adquisitiva es un modo de adquisición de la propiedad en el que confluyen dos factores determinantes: el transcurso de un cierto lapso (que varía según las circunstancias), y la existencia de una determinada calidad de posesión sobre el bien materia del caso (...).

La prescripción extintiva es una institución jurídica según la cual, el transcurso de un determinado lapso extingue la acción que el sujeto tiene para exigir un derecho ante los tribunales. Consustancial a la prescripción extintiva es la despreocupación del sujeto para exigir su derecho durante el lapso mencionado.”¹

Seguidamente, Fernando Vidal, citando a *Ennecerus*, recoge que la codificación civil ha optado por el desarrollo dual de la prescripción, por medio del cual el transcurso del tiempo modifica sustancialmente una relación jurídica. Así, el referido autor, menciona lo siguiente:

¹ RUBIO CORREA, Marcial. Prescripción y caducidad: la extinción de acciones y derechos en el Código Civil. Lima: PUCP, 2003. 5ta. Ed. pp. 13-14.

“Ennecerus, entiende por prescripción en general el nacimiento y la terminación o desvirtuación de derechos en virtud del ejercicio continuado o del no ejercicio continuado y, en consecuencia, distingue la prescripción adquisitiva –que nosotros venimos llamando usucupativa o simplemente usucapión- y la prescripción extintiva. (...).

*El transcurso del tiempo es, pues, el que produce los efectos jurídicos necesarios para que operen tanto la prescripción adquisitiva como la extintiva. Por la primera, el simple poseedor del bien se puede transformar en propietario y, por la segunda, el titular de un derecho no podrá ejercitar útilmente la acción que le es correlativa”.*²

Conforme hemos indicado, para efectos del presente trabajo no será relevante, en lo absoluto, analizar los alcances de la prescripción adquisitiva establecida en los artículos 950° y 951° del Código Civil, quedándonos con el desarrollo que la doctrina y la jurisprudencia han hecho de la figura de la prescripción extintiva.

Sin más, la figura de la prescripción extintiva se encuentra recogida en el Libro VIII del Código Civil, “Prescripción y Caducidad”, y específicamente en el Título I del Libro, “Prescripción Extintiva”. Sin embargo, es del caso que no se ha establecido una definición precisa de dicho concepto pues en el artículo 1989°, a rasgos generales, se indica que:

“la prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo”.

Ahora bien, el profesor Vidal, siguiendo a *Messineo*, señala que la prescripción extintiva se vincula como el medio, con el cual, mediante el transcurso del tiempo se extingue o pierde un derecho subjetivo por efecto de la falta de ejercicio³; y esto pues, a nuestro entender se condice con el tratamiento recogido *a grosso modo* en nuestra codificación civil, por medio de la cual al extinguirse la acción se deja subsistente el derecho que le sirve de sustento. A mayor abundamiento, de acuerdo al Código Civil:

“Tal y como queda configurado en el artículo 1989°, el derecho es lo que en doctrina se denomina derecho subjetivo, al que se define de muchísimas maneras pero que, en esencia,

² VIDAL RAMÍREZ, Fernando. La prescripción y la caducidad en el código civil peruano. Lima: Cultural Cuzco Editores, 1985. pp. 83-84.

³ Idem. p. 95.

*es la potestad o atribución que se encarna en una persona, a partir de un texto normativo, para perseguir legítimamente su interés o beneficio”.*⁴

En ese sentido, ateniéndose a lo dispuesto por el artículo 1989° del Código Civil, podemos señalar que la prescripción extintiva tendrá un doble efecto: como mecanismo de defensa, en cuanto al derecho preterido por el transcurso del tiempo, y como una suerte de sanción en los mismos términos, pero que recae sobre la persona a quien se le atribuye el derecho ahora inactivo. Asimismo⁵:

*“En principio, podría parecer absurdo que exista un derecho sin derecho acción dentro del ordenamiento jurídico de los Estados modernos, en la medida que estos asumen que todo derecho jurídicamente válido es exigible bien a través del Poder Judicial o bien mediante el arbitraje, al tiempo que se prohíbe la justicia por mano propia. Sin embargo, **puede existir un derecho sin su correlativo derecho a acción**”.* [Resaltado agregado].

En consecuencia, serán dos efectos principales los que devienen de la prescripción extintiva: En primer lugar, la sanción sobre el titular de derecho respecto de la acción para reclamarlo; y en segundo lugar, como un mecanismo de defensa, y de seguridad jurídica, en favor de la persona obligada (a consecuencia de la inacción del titular).

El desarrollo jurisprudencial de la prescripción extintiva y su equivalencia con la doctrina:

Expuesto el marco general brindado por la doctrina local, es necesario puntualizar los alcances que sobre dicha figura ha recogido nuestra jurisprudencia. Para tal fin, debemos hacer una primera referencia a lo señalado por el Tribunal Constitucional, respecto de la prescripción en general. Así, en la Sentencia del Expediente N° 2132-2008-AA/TC, de fecha 9 de mayo de 2011, el supremo tribunal señala lo siguiente:

“30. (...) es importante verificar, entre otros aspectos, la exposición de motivos tanto del Libro VIII, sobre prescripción y caducidad del Código Civil, (...):

Título I, Prescripción extintiva

⁴ RUBIO CORREA, Marcial. *Ob. cit.* p. 22.

⁵ *Idem.* p 23.

“(…) En el Derecho moderno constituye verdadero axioma que el transcurso del tiempo es un hecho de relevancia jurídica. La prescripción extintiva se sustenta en el transcurso del tiempo y su efecto es el de hacer perder al titular de un derecho el ejercicio de la acción correlativa. El fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones latentes pendientes de solución. Si el titular de un derecho, durante considerable tiempo transcurrido no ejercita la acción, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio. De allí también que se establezcan plazos para la conservación de documentos y se haga factible la destrucción de aquellos de los que puedan invocarse derechos. La seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción, pues al permitirse la oposición a una acción prescrita se consolidan situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas. Incuestionablemente, pues, la prescripción ha devenido una de las instituciones jurídicas más necesarias para el orden social (...)”

Conviene resaltar que la prescripción extintiva, propiamente enmarcada como una institución de orden público, encuentra sustento en la búsqueda de soluciones ante situaciones pendientes extendidas en el tiempo. De allí, que el Tribunal Constitucional considere a la seguridad jurídica como un principio que subyace en esencia de la prescripción.

Por otra parte, en el voto discordante de los magistrados Vergara Gotelli, Álvarez Miranda y Urviola Hani, se habla del carácter liberatorio de la prescripción con relación al accionar del derecho, ahora inútil, por parte de su titular:

“La prescripción es concebida como aquel instituto jurídico en el que el transcurso de tiempo produce efectos jurídicos. Por ello es que se señala que el tiempo lleva a la consolidación de ciertos derechos o a la pérdida de los mismos, es decir a través de la prescripción se sanciona la inacción de la parte a quien le corresponde accionar. Es decir el instituto de la prescripción se encuentra íntimamente ligado al concepto del derecho de acción. Encontramos así la prescripción extintiva o liberatoria y la adquisitiva. En el presente caso nos referiremos a la primera referida a la extinción de la acción pero no del derecho. El doctor Juan Monroy Gálvez señala que la prescripción extintiva destruye la pretensión, es decir la posibilidad de exigir judicialmente algo sustentado en un determinado derecho, sin afectar a éste.” [Subrayado agregado].

Sin más, el Tribunal Constitucional ha reconocido en la misma dirección la equivalencia de la prescripción tributaria, ahora bien, respecto de las acciones de la Administración Tributaria

y la garantía del principio de seguridad jurídica. Así, en la sentencia recaída en el Expediente N° 04164-2010-PA/TC, señala que:

“Debe entenderse entonces que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 43° del Código Tributario, con la prescripción se extingue la acción de la administración tributaria para determinar la obligación, la acción para exigir su pago y aplicar sanciones [...]. Es decir, se hace responsable ante la despreocupación de la administración tributaria exigir su derecho durante un lapso determinado de tiempo, constituyéndose en una institución jurídica que se fundamenta en los principios de seguridad jurídica y capacidad contributiva, entendiéndose que no procede ninguna retención o cobro por parte de la administración ante su operatividad.” [Resaltado agregado].

En la Sentencia recaída en el Expediente N° 01542-2015-PHC/TC, de fecha 25 de mayo de 2016:

“El artículo 139, inciso 13, de la Constitución Política del Perú establece que la prescripción produce los efectos de cosa juzgada.

(...).

Este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, ha precisado que la prescripción desde un punto de vista general es la institución jurídica mediante la cual, por el transcurso del tiempo, la persona adquiere derechos o se libera de obligaciones”.

Por su parte, en la jurisprudencia civil, la Casación N° 3774-2014 Ica⁶, emitida por la Corte Suprema, se ha recogido en igualdad de términos, las características de la prescripción extintiva:

“Tres son las características de la prescripción extintiva: el transcurso del tiempo, la inactividad de la parte titular del derecho subjetivo y la falta de reconocimiento del sujeto pasivo de la relación jurídica. El primer requisito, como se advierte, es un hecho natural en el que, sin embargo, interviene el legislador para establecer un inicio y un final para el cómputo respectivo. Los otros requisitos tienen que ver con el comportamiento que los sujetos de la relación jurídica tengan, ya porque optaron por el “silencio” de su derecho,

⁶ Ver: Sentencia de Casación N° 03774-2014, emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema. Fundamento Cuarto.

ya porque invocaron ese silencio y el plazo señalado por ley para promover la inexigencia de la pretensión”.

Seguidamente, en la Casación N° 603-2014 Callao⁷, respecto de la relación entre la figura prescriptiva y la seguridad jurídica:

“La prescripción extintiva es un instituto jurídico de naturaleza procesal y constituye una sanción al titular del derecho material, por no haberlo reclamado judicialmente dentro del plazo legal, y por tanto, está íntimamente ligado al principio de seguridad jurídica.”

Conforme ha quedado en evidencia, nuestra jurisprudencia civil y constitucional ha recogido las características que la doctrina ha desarrollado respecto de la figura de la prescripción extintiva, para lo cual, consideramos de suma relevancia dos aspectos sustanciales que configuran la finalidad de dicha institución en el orden público:

- (i) Respecto del derecho de defensa: como un mecanismo que garantiza una protección frente a situaciones de indefensión por el tiempo extendido de un derecho no ejercido por su titular, evitando que dicho derecho tenga una vigencia indefinida en el tiempo.
- (ii) Respecto de la seguridad jurídica: instituido como una sanción contra el titular del derecho no ejercido, pues conviene darle solución a relaciones jurídicas que se encuentran pendientes para garantizar así el orden social.

Por lo tanto, queda claro que el fundamento de la prescripción radica tanto en la búsqueda de soluciones, garantizando la seguridad jurídica, como en la prevención de situaciones de indefensión sobre las personas obligadas respecto de un derecho.

Respecto de dichos fundamentos, Fernando Vidal menciona:

“El fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones pendientes y favorecer su solución. La prescripción se sustenta, por tanto, en la seguridad jurídica, y, por ello, ha devenido en una de las instituciones jurídicas más necesarias para el orden social. Como señala León Barandiarán [citado por Vidal], la

⁷ Ver: Sentencia de Casación N° 603-2014, emitida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema. Considerando Quinto.

necesidad de estabilidad en las relaciones sociales impone la conveniencia de la praescriptio actionum.

(...).

Según Ennecerus, la prescripción sirve a la seguridad general del derecho y a la paz jurídica, las cuales exigen que se ponga un límite a las pretensiones jurídicas envejecidas. Agrega el tratadista alemán que sin la prescripción nadie estaría a cubierto de pretensiones sin fundamento o extinguidas de antiguo si, como frecuentemente es inevitable, hubiera perdido en el curso del tiempo los medios de prueba para su defensa. Concluye Ennecerus en que el interés general y público de la seguridad del derecho concuerda con el interés del particular y, por tanto, es suficiente en manos de cada cual un medio de protección.”⁸

Término prescriptorio y transcurso del tiempo:

Ahora bien, como quiera que un determinado lapso, término o *transcurso del tiempo* va a desencadenar los efectos de la prescripción, se menciona en efecto que es el derecho el encargado de establecer o modular dicho efecto⁹.

Y lógicamente esta obligación del derecho ha recaído de manera primigenia en el ámbito civil pues la definición reconocida en dicho ámbito ha podido replicarse y/o aplicarse en el ordenamiento jurídico en general:

“Tradicionalmente se viene reconociendo al Derecho civil una suerte de capacidad para definir ciertas categorías esenciales de la Teoría General del Derecho. Esas categorías se reconducirán a conceptos claves en la configuración del Derecho privado, como el sujeto, el negocio jurídico o la obligación. De esta condición de concepto acuñado en el Derecho privado, pero que puede aplicarse en todo el ordenamiento jurídico, participa la figura de la prescripción”¹⁰.

En ese sentido, nuestro Código Civil señala en su artículo 2000° lo siguiente:

*“Art. 2000.- Principio de legitimidad en plazos prescriptorios
Sólo la ley puede fijar los plazos de prescripción.”*

⁸ VIDAL RAMÍREZ, Fernando. *Ob. cit.* p. 101.

⁹ GARCÍA NOVOA, César. *Iniciación, interrupción y cómputo de prescripción de los tributos.* Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 13.

¹⁰ *Idem.* p. 16.

Por lo tanto, queda claro que dicho transcurso del tiempo viene materializado por lo dispuesto por ley, y en específico por el término prescriptorio. Así, para efectos del derecho civil el artículo 1993° del Código Civil establece respecto del inicio del cómputo prescriptorio lo siguiente:

“Art. 1993.- Inicio del decurso prescriptorio

La prescripción comienza a correr desde el día en que puede ejercitarse la acción (...).”

Por su parte, el artículo 2001° (“Plazos de Prescripción”) del Código Civil establece los plazos prescriptorios aplicables en dicho ámbito¹¹. Y finalmente, el artículo 2002° (“Cumplimiento del Plazo de Prescripción”), respecto del vencimiento del plazo prescriptorio:

“La prescripción se produce vencido el último día de plazo”.

Por lo demás, de acuerdo al marco teórico expuesto, antes de avocarnos a nuestra investigación será necesario realizar algunas consideraciones sobre la regulación de la prescripción extintiva en materia tributaria, y propiamente, de acuerdo a lo dispuesto en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante, indistintamente como “T.U.O. del Código Tributario” o “Código Tributario”), aprobado por Decreto Supremo N° 133-2003-EF.

¹¹ Artículo 2001°.- Prescriben, salvo disposición diversa de la ley:

1. A los diez años, la acción personal, la acción real, la que nace de una ejecutoria y la de nulidad del acto jurídico.
2. A los siete años, la acción de daños y perjuicios derivados para las partes de la violación de un acto simulado.
3. A los tres años, la acción para el pago de remuneraciones por servicios prestados como consecuencia de vínculo no laboral.
4. A los dos años, la acción de anulabilidad, la acción revocatoria, la acción indemnizatoria por responsabilidad extracontractual y la que corresponda contra los representantes de incapaces derivadas del ejercicio del cargo.
5. A los quince años, la acción que proviene de pensión alimenticia.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA INSTITUCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA: REGULACIÓN, EFECTOS SOBRE LA DEUDA TRIBUTARIA Y JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

Regulación de la prescripción en la legislación tributaria: definición de la prescripción y sus efectos sobre la deuda tributaria:

Con la finalidad de realizar una primera aproximación a la investigación propuesta, es necesario desarrollar los principales aspectos recogidos por nuestra legislación especial sobre la materia.

En ese sentido, una primera lectura la encontramos en el Capítulo IV (“La prescripción”) del Título III (“Transmisión y extinción de la obligación tributaria”) del Libro Primero (“La obligación tributaria”) del Código Tributario, y propiamente en el artículo 43° (“Plazos de prescripción”), en donde se señala que:

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

Seguidamente, respecto del término prescriptorio, el artículo 44° (“Cómputo de los Plazos de Prescripción”), señala lo siguiente:

“El término prescriptorio se computará:

- 1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.*
- 2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.*
- 3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.*
- 4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.*

5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.
6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.
7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.”

Ahora bien, resulta claro que nuestra regulación tributaria no ha definido el concepto de prescripción, pero sí parece inferirse del texto cuáles son sus efectos sobre la deuda tributaria. Cuestión aparte, dichos aspectos si se encontraban establecidos en el antiguo texto, previo a la modificación introducida en el Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 953¹², en donde se señalaba que:

“la prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como para exigir su pago y aplicar sanciones”.

Sin embargo, lo que si resulta claro entre la antigua disposición y el texto vigente es que la prescripción no extingue la deuda tributaria sino únicamente el ejercicio de las facultades administrativas respecto de dicha deuda. Al respecto, la profesora Sandra Sevillano, señala lo siguiente:

*“Actualmente y aun sin una mención expresa por parte de nuestro Código Tributario, se debe colegir que los efectos del transcurso del tiempo son los mismos; es decir, que la prescripción no extingue la deuda (ella subsiste), pero la Administración Tributaria carece de facultades para exigir su cobro.”*¹³

Para lo cual, agregamos que el artículo 27° del Código Tributario (“Extinción de la obligación tributaria”) no contempla a la prescripción como una causal extintiva de la obligación tributaria¹⁴. Contrario sensu, de ello se desprende que la obligación tributaria se

¹² Publicado el 5 de febrero de 2004.

¹³ SEVILLANO GUZMÁN, Sandra. Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario. Lima: Fondo Editorial PUCP, 2014, p. 209.

¹⁴ Art. 27°.- Extinción de la obligación tributaria

mantiene latente a titularidad de la Administración Tributaria pero inútil frente al contribuyente.

Prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, respecto de la deuda tributaria:

Seguidamente, en el sentido del punto anterior, la prescripción desplegará sus efectos sobre las facultades administrativas afectadas por el transcurso del tiempo. En tales circunstancias, la disposición del artículo 43° del T.U.O. del Código Tributario comprenderá las siguientes:

- (i) la acción para la determinación de la obligación tributaria: materializada en actos administrativos como resoluciones de determinación, requerimientos de fiscalización, cartas y/o esquelas inductivas.
- (ii) la acción para exigir el pago de la obligación tributaria: esta facultad está referida a las acciones de cobranza de la deuda (sea ésta declarada por el contribuyente o determinada por la administración) mediante los procedimientos de cobranza correspondientes, e incluso mediante la cobranza coactiva.
- (iii) la acción para aplicar sanciones: esta facultad comprende las sanciones previstas para las infracciones que devienen de las facultades anteriores, tanto aquellas referidas para la determinación de la deuda tributaria como aquellas que provengan de las acciones de cobranza.

Sobre el particular, ha quedado establecido que la disposición del artículo 43° si bien no contempla un contenido específico que conceptualice la institución de la prescripción, y con mayor razón en lo que corresponde al ámbito tributario, sí especifica cuáles son los efectos que este instituto ocasiona sobre la deuda tributaria.

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- 1) Pago.
 - 2) Compensación.
 - 3) Condonación.
 - 4) Consolidación.
 - 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.
 - 6) Otros que se establezcan por leyes especiales.
- (...).

Así, toda vez que la deuda tributaria no queda extinguida, el análisis de dichos efectos prescriptivos radica sobre la imposibilidad de cobro de la deuda, lo que lleva aparejado a su vez que dicha deuda no sea fiscalizable.

Ahora bien, la incobrabilidad de la deuda también se encuentra corroborada por dos disposiciones contenidas en el Código Tributario:

- (i) En primer lugar, el artículo 47° del Código Tributario (“Declaración de la prescripción”) establece que la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario. Por consiguiente, es claro que la Administración Tributaria se encuentra impedida de declararla de oficio.¹⁵

Al respecto, de manera adicional, mencionamos que dicha disposición guarda coincidencia con lo establecido por el artículo 1992° del Código Civil, que señala: *“El juez no puede fundar sus fallos en la prescripción si no ha sido invocada”*.

- (ii) En segundo lugar, el artículo 49° del Código Tributario (“Pago voluntario de la obligación tributaria”) señala que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado. En consecuencia, debe entenderse que el pago voluntario carece de la condición de pago indebido.

A manera ilustrativa, la RTF N° 00196-2-2016, respecto de pagos realizados de manera voluntaria (de manera posterior a la prescripción), señala lo siguiente: *“(…) dado que dichos pagos fueron realizados de forma voluntaria, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 49° del Código Tributario, no devinieron en indebidos, en consecuencia, no corresponde efectuar su devolución”*.¹⁶

¹⁵ A propósito de ello, la RTF N° 00246-5-2002, señala que: *“(…) no siendo el recurrente el deudor tributario no le es aplicable el artículo 19° del Código Tributario sobre responsabilidad solidaria y tampoco procede que la Administración se pronuncie sobre la prescripción tributaria de la deuda, ya que **sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario**”*. [Resaltado agregado].

¹⁶ En los mismos términos, la RTF N° 01198-3-2015, señala que: *“(…) si bien la recurrente solicitó la devolución toda vez que este colegiado en una anterior resolución declaró la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de dichas deudas, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 49° del Código Tributario y **dado que tales pagos fueron realizados de forma voluntaria, éstos no fueron indebidos, por lo que no correspondía efectuar su devolución**”*. [Resaltado agregado].

De acuerdo a lo expuesto, queda claro que los alcances de la prescripción sobre las facultades de la Administración Tributaria, se encuentran determinados por el transcurso del tiempo (que imposibilita el ejercicio de dichas facultades) y por su caracterización como una suerte de sanción contra el órgano recaudador, a propósito de su falta de uso oportuno. En ese sentido, Sandra Sevillano menciona que:

“La prescripción tributaria puede, por lo dicho, analizarse desde dos ópticas, aunque claro está que ellas están indeliblemente unidas. Desde una primera, el paso del tiempo tiene efectos sobre las obligaciones tributarias porque, aun cuando no las extinguen, las vuelve incobrables para la administración, ellas subsisten como una suerte de obligaciones naturales que los deudores siempre podrán cumplir, considerándose en tal supuesto como una renuncia tácita a la prescripción ganada.

Desde una segunda óptica, la otra cara de la misma moneda, la prescripción se convierte en una forma de sanción por la inercia de la administración. Así, transcurridos los plazos prescriptorios que la ley establece, la consecuencia es que la administración carece de posibilidades para ejercer sus facultades.”¹⁷

Finalmente, traemos a colación un pronunciamiento anterior del Tribunal Constitucional, recaído en el Expediente N° 1431-2006-PA/TC, que sobre el particular resulta ilustrativo por su puntualidad:

“(…) al haberse declarado la prescripción sobre parte de las deudas tributarias imputadas, el actor ha quedado liberado de la acción de la Administración tributaria para que esta pueda determinar la deuda, exigir pagos o aplicar sanciones, esto es, que en la práctica se extingue todo cobro coactivo pendiente”.

Desarrollo jurisprudencial de la prescripción por el Tribunal Fiscal y pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria:

En primer término, conviene mencionar principalmente el desarrollo del Tribunal Fiscal en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-17, de fecha 27 de octubre de 2017, que a su vez

¹⁷ SEVILLANO GUZMÁN, Sandra. *Ob. cit.* p.211-212.

se encuentra recogido en la RTF (de observancia obligatoria) N° 09789-4-2017, que señala lo siguiente:

“Al respecto, es preciso considerar, como explica Rubio Correa, que la existencia de la prescripción obedece razones de interés público. Así, para que las relaciones jurídicas adquieran un margen razonable de seguridad, se establecen plazos dentro de los que se pueden ejercer válidamente las acciones, transcurridos los cuales, aquéllas se modifican en lo que atañe al respaldo colectivo del aparato del poder. En tal sentido, agrega, cumplido el plazo prescriptorio, el interesado y los que se relacionen con él, podrán realizar sus actos en la seguridad que, quien antes tuvo un derecho, ya no puede reclamarlo activamente con éxito mediante la acción ante los tribunales. Por consiguiente, la prescripción tiende a estabilizar las relaciones y situaciones jurídicas en la sociedad y se fundamenta en el transcurso de un lapso determinado en la ley y en la inacción del titular del derecho para reclamarlo en circunstancias tales que no haya estado impedido de hacerlo.

En materia tributaria, la prescripción tiene relevancia puesto que limita el poder de la Administración frente a los contribuyentes, al circunscribir el ejercicio de sus facultades en determinados plazos. Asimismo, encuentra fundamento en el principio de seguridad jurídica.

(...).

En tal sentido, a efecto de estabilizar las relaciones por seguridad jurídica, el ordenamiento prevé un plazo dentro del cual deben ser ejercidas las acciones, siendo que en el presente caso es relevante determinar la norma aplicable al inicio del cómputo del plazo de prescripción.”

Por otra parte, en el Acta de Sala Plena N° 2016-22, de fecha 25 de octubre de 2016, recogida en la RTF (de observancia obligatoria) N° 03869-Q-2016, se menciona sobre declaración de parte, lo siguiente:

“Según los artículos 47° y 48° del T.U.O. del Código Tributario, la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, pudiendo ser opuesta en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.”

Sobre la aplicación del plazo de prescripción, la RTF N° 09217-7-2017¹⁸:

“(…), la extensión del término prescriptorio en caso no se haya presentado la declaración jurada respectiva, se justifica tratándose de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria cuya declaración se omite, pues la omisión en la presentación de la declaración jurada impide que la Administración tome conocimiento de la existencia y cuantía de la deuda tributaria, razón por la que se le otorga un mayor plazo para que mediante su facultad de fiscalización determine dicha deuda y exija su pago”.

De otro lado, la Administración Tributaria, en el Informe N° 087-2016-SUNAT/5D0000, citando a Jorge Bravo Cucci:

“(…), de acuerdo con la doctrina, la prescripción en materia tributaria consiste en “la extinción por el transcurso del tiempo, de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria así como la fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria, mas no el derecho de crédito.”

Finalmente, en el Informe N° 359-2002-SUNAT/K00000:

“(…) debe tenerse en cuenta que uno de los fundamentos del instituto de la prescripción es la omisión del acreedor en solicitar la satisfacción del crédito durante un lapso determinado, cuando se encuentra habilitado legalmente para tal efecto.

De este modo, según la doctrina¹⁹:

“la seguridad jurídica que impone llegar a una certeza pasado un cierto tiempo durante el cual, quien perdió el derecho, mantuvo una conducta omisa, constituye el fundamento de la prescripción en materia de derechos creditorios, cuyo resultado consiste en que la ley ampare plenamente al deudor frente al acreedor.”

De acuerdo a lo expuesto, queda claro que existe una equivalencia entre el desarrollo jurisprudencial en materia civil y tributaria, el cual a su vez, ha recogido de la doctrina el

¹⁸ Recogida asimismo en el Informe N° 072-2016-SUNAT/5D0000.

¹⁹ Citado por la SUNAT: RINESSI, Antonio J. Prescripción liberatoria. En: Enciclopedia Jurídica Omeba, tomo XXII, p. 935. Editorial Bibliográfica Argentina SRL; Buenos Aires, 1994.

tratamiento general que sobre el instituto de la prescripción se ha venido desarrollando a la fecha.

En ese sentido, si bien la regulación en materia tributaria es insuficiente dicha falencia encuentra su definición tanto en la práctica como en los precedentes de observancia obligatoria desarrollados por el Tribunal Fiscal.

Por lo tanto, en este punto de la investigación, podemos mencionar lo siguiente:

- (i) El instituto de la prescripción en materia tributaria (en consonancia con la legislación civil) se encuentra determinada por el transcurso del tiempo, y ésta a su vez, por la inactividad de parte del acreedor tributario para satisfacer y/o ejercer las acciones de cobranza respecto de la deuda tributaria.
- (ii) Los efectos de la prescripción sobre las facultades de la Administración Tributaria radican en la imposibilidad de ejercer las acciones administrativas correspondientes a la satisfacción del órgano recaudador, y por tanto, sobre la incobrabilidad de la deuda tributaria. Sin embargo, ello no implicará la extinción de la obligación tributaria la misma que se mantendrá latente pero inexigible en relación a sus acciones de determinación y de cobranza.
- (iii) En consonancia con la jurisprudencia civil y constitucional, la prescripción en materia tributaria se fundamenta en razones de seguridad jurídica y del derecho de defensa del contribuyente, a fin de ponerle fin a controversias que se mantengan en indefinición por la inactividad del titular del derecho, es decir por la Administración Tributaria.

CAPÍTULO TERCERO

A PROPÓSITO DEL PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA 1695-Q-2017: APLICACIÓN DEL TÉRMINO PRESCRIPTORIO SOBRE LOS SUPUESTOS DE DEVOLUCIÓN DEL PAGO INDEBIDO

Los supuestos de aplicación del término prescriptorio, de conformidad con lo establecido por el artículo 43° del T.U.O. del Código Tributario:

Al respecto, conforme es objeto de la presente investigación, debemos adelantar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01695-Q-2017, se establece el siguiente criterio de observancia obligatoria:

“Procede que la Administración oponga la prescripción de la acción para solicitar la devolución de los montos embargados e imputados a deuda tributaria materia de una cobranza coactiva.

La Administración puede oponer la prescripción antes o después de que la queja sea resuelta.”

Del contenido del texto precedente, conviene realizar un primer análisis con relación a la aplicación del término prescriptorio para solicitar la devolución de un pago indebido. Así, para efectos de la devolución del pago indebido, la legislación tributaria ha establecido dos disposiciones:

- En primer término, el artículo 43° (“Plazos de Prescripción”) del T.U.O. del Código Tributario, señala en específico que *“la acción para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años”*.
- En segundo término, el inciso 5 del artículo 44° (“Cómputo de los Plazos de Prescripción”) del T.U.O. del Código Tributario, señala que el término prescriptorio de la acción precedente se computará *“desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal”*.

Al respecto, consideramos que el artículo 43° en mención, en lo referente a la prescripción del plazo de devolución del pago indebido, ha establecido dos supuestos claramente diferenciables:

- Los pagos indebidos o en exceso (propriadamente): el plazo prescriptorio deberá computarse desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó dicho pago.
- Los pagos que devienen en indebidos: el plazo prescriptorio deberá computarse desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que dicho pago devino en indebido o en exceso.

En tales circunstancias, entraremos al análisis de la aplicabilidad del término prescriptorio sobre el concepto del pago indebido recogido por la regulación y por la propia jurisprudencia.

Aplicabilidad del término prescriptorio sobre el pago indebido en materia tributaria:

De manera general, conforme hemos abordado en la investigación precedente al presente trabajo, se ha indicado que el pago indebido se encuentra regulado en el artículo 1267° del Código Civil, señalando en dicha disposición lo siguiente:

“el que por error de hecho o de derecho entrega a otro algún bien o cantidad en pago, puede exigir la restitución de quien la recibió”.

De su parte, tal figura también ha recibido el desarrollo de su contenido en nuestra jurisprudencia²⁰, conforme se desprende de la Sentencia de Casación N° 581-2013, emitida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema:

²⁰ Ahora bien, como quiera que en nuestra legislación tributaria no se ha previsto una regulación expresa sobre la definición del pago indebido, la remisión a la legislación civil ha sido reconocida por el propio Tribunal Fiscal. Entre otras resoluciones, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06332-1-2013 se señala que: *“Cabe señalar que en principio, toda persona que considere que ha efectuado un pago indebido o en exceso, tiene derecho a solicitar su devolución, así lo dispone el artículo 1267° del Código Civil (norma aplicable por disposición de la Norma IX del Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario) cuando establece que si alguien entrega a otro, por error de hecho o de derecho, un bien o cantidad en pago, puede exigir la restitución de quien la recibió. Implícitamente, se reconoce este derecho en los artículos 38° y 43° del Código Tributario.”* En consecuencia, dicha remisión se encuentra a su vez prevista por el artículo IX del Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario, que establece la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en tanto no las desnaturalicen.

“DÉCIMO: El artículo 1267° del Código Civil regula la figura jurídica del denominado pago indebido que es aquél que se hace por error del que se considera obligado, ya sea porque no existe deuda, o porque existiendo aquella no sea de cargo del que paga o a favor del que recibe; en cuyo caso, la falta de causa que sustente la validez del pago da derecho a quien lo ha verificado, a solicitar la restitución de aquel que de buena fe lo ha recibido, ya que el error es de quien lo paga y no de quien lo recibe.

DÉCIMO PRIMERO: Refiere Ferrero Costa sobre el tema que aquí nos convoca, que el efecto de un pago no debido (o sea el desplazamiento patrimonial injustificado) es justamente el surgimiento, por parte del que lo recibió, del deber de restituir lo recibido (o en su caso, su valor) y el contemporáneo derecho de repetición de quien lo recibió. Agrega el citado autor que para que proceda la repetición de lo indebidamente pagado será necesario que concurran los siguientes elementos: a) El cumplimiento de una prestación; b) el animus solvendi, esto es, el propósito de extinguir una obligación propia; c) inexistencia de la obligación (falta de causa). Ya sea porque la prestación no era debida (indebitum ex re) o, si existiendo deuda, ésta no era de cargo del solvens ni a favor del accipiens (indebitum ex persona); y d) El error de hecho o de derecho en la persona que realiza el pago (el solvens). El solvens debe proceder por error, es decir por equivocación.”

En ese sentido, podemos afirmar que nos encontraremos ante la configuración de un pago indebido, si se cumplen con determinados requisitos, entre los cuales se encuentran: (i) el cumplimiento del pago; (ii) la voluntad del deudor de cumplir con la obligación; (iii) la inexistencia de obligación; y (iv) el error de hecho o de derecho del deudor respecto de los hechos que configuran la obligación.

En consecuencia, para efectos del pago indebido en materia tributaria, podemos señalar que es necesario encontrarnos principalmente ante la inexistencia de una obligación, o lo que es propio en el derecho tributario ante la inexistencia del tributo. Dicho esto, debemos recordar que el tributo u obligación tributaria se origina por mandato legal, en ejercicio de la potestad tributaria²¹:

²¹ Conforme lo ha precisado el Tribunal Constitucional: *“El Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74°. De manera que, dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado, y que al legislador corresponde adoptar, también puede gravarse a la propiedad.”* (STC

“(…), como todo vínculo jurídico, la obligación tributaria tiene una causa, un elemento subjetivo y otro objetivo. La causa es el mandato legal, porque como se sabe es una obligación con fuente legal.”²²

De acuerdo a lo expuesto, nos encontraremos propiamente ante un pago indebido, en los siguientes casos:

- Cuando el pago se realiza a pesar de la inexistencia de la obligación (por error del contribuyente o por la inexigibilidad del tributo).
- Cuando el pago se realiza válidamente, y de manera posterior se pierde el sustento legal que lo justificaba.

Por consiguiente, el término prescriptivo establecido en el artículo 43° del T.U.O. del Código Tributario, a manera general, será de aplicación en los siguientes casos:

(i) Por la inexistencia de deuda tributaria o de sustento legal del tributo:

Para estos efectos, el término prescriptivo deberá computarse desde el momento en que el pago se hace efectivo, o específicamente desde el uno (1) de enero siguiente.

(ii) Por la inconstitucionalidad o la inexigibilidad del tributo:

Para estos efectos, el término prescriptivo deberá computarse desde el uno (1) de enero siguiente al momento en que los pagos realizados (inicialmente válidos) devienen en indebidos, ante la inconstitucionalidad del tributo o su inexigibilidad.

Sin más, respecto del primer caso, consideramos que no existe controversia respecto de la aplicabilidad del término prescriptivo contabilizado claro está desde la realización del pago indebido.

N° 2727-2002-AA/TC).

²² SEVILLANO GUZMÁN, Sandra. *Ob.cit.* p. 168.

Por su parte, distinto será el segundo caso: si bien consideramos que la regulación, sin ser precisa, determina la aplicación del segundo término prescriptivo, esto no ha sido claro tanto para el Tribunal Fiscal como para la Administración Tributaria.

Así, por ejemplo, la Sexta Sala Tributaria (Expediente N° 5099-2012), en corrección de la postura del Tribunal Fiscal, ha indicado en la sentencia de fecha 18 de diciembre de 2017, lo siguiente:

“Bajo estos lineamientos y siendo de lógico consenso (...), cuando existen “dos supuestos distintos a efectos de solicitar la devolución: 1) desde que se efectuó el pago indebido o en exceso; o, 2) desde que dicho pago devino como tal, esto es, en indebido o en exceso; siendo a partir de tal acontecimiento previsto en el segundo supuesto en que se debe iniciar el cómputo del plazo de prescripción, toda vez que la exigencia de que dicha acción de devolución se inicie con anterioridad, incurriría en el absurdo de solicitar al accionante que reclame por un pago que no era sancionado como indebido o en exceso”.

En este orden de ideas, el inicio del cómputo prescriptivo para solicitar la devolución de los pagos indebidos, debe ser considerado a partir que el pago devino como tal, y es desde entonces, cuando se tiene conocimiento que la sujeción al pago por una obligación era inexistente”.

De la misma manera, en la sentencia de fecha 19 de abril de 2018, recaída en el Expediente N° 7005-2017:

“(…) contrariamente a lo expuesto tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, se concluye que el cómputo del plazo prescriptivo (de cuatro años) de la acción para solicitar la devolución de lo pagado (...) tiene como término inicial el uno de enero siguiente a la fecha en que tales pagos devinieron en indebidos.

(...) sólo a partir de la notificación con la referida sentencia – y no antes – la empresa contribuyente estuvo en condiciones de saber que los pagos aludidos fueron efectuados indebidamente, encontrándose así desde entonces habilitada para ejercer la acción de devolución

En virtud de lo expuesto, podemos afirmar que el término prescriptivo en materia de pago indebido tributario comprenderá los supuestos a los que se ha hecho mención, por constituir

propriadamente pagos indebidos (o que devienen en tales) por la inexistencia de la obligación tributaria.

En consecuencia, retomando el análisis del precedente de observancia obligatoria, contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01695-Q-2017, se deberá establecer si al supuesto de devolución por pago indebido comprendido en dicho precedente, le será de aplicación el término prescriptorio correspondiente.

Aplicabilidad del término prescriptorio sobre los pagos indebidos que devienen de la nulidad de la cobranza coactiva:

De acuerdo al contenido del precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal ha convenido en comprender dentro del concepto de pago indebido a aquellos pagos, enmarcados dentro de un procedimiento coactivo dejado sin efecto. De manera particular, en el Acta de Sala Plena N° 2017-06, incorporada en dicho precedente, se dice lo siguiente:

“Al respecto, es necesario precisar que en el supuesto analizado, al haberse efectuado un pago de manera forzada dentro de un procedimiento coactivo iniciado o seguido de manera indebida, se considera que se está ante un pago indebido (...). En tal sentido, existe pago indebido cuando la Administración imputa un monto retenido a una deuda que no cumplía con las condiciones para ser considerada exigible.

Al respecto, consideramos que dicha posición no es correcta: no nos encontramos propriadamente frente a pagos realizados sin existir título o sustento legal. Por el contrario, la declaración de nulidad incide únicamente sobre el procedimiento administrativo²³ (actos de cobranza) y no sobre la existencia de la obligación tributaria, la cual subsiste a los alcances de la nulidad.²⁴

²³ Sobre el particular, el artículo 12° numeral 12.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, señala que “la declaración de nulidad tendrá efecto retroactivo y declarativo a la fecha del acto”. Asimismo, el artículo 13° numeral 13.1 establece que “la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.”

²⁴ Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria, señala lo siguiente:

“Con relación a los efectos de la declaración de nulidad, el artículo 12° de la misma ley señala que ésta tiene efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo el caso de los derechos adquiridos por terceros de buena fe, en cuyo caso operará a futuro. Dicha norma halla su fundamento en que si el acto administrativo no cumplió con los requisitos y condiciones que las normas establecen para su validez, la causa de nulidad se

En consecuencia, en contraposición a lo señalado por el Tribunal Fiscal, una primera afirmación de nuestra parte incide en la inaplicación del término prescriptorio para efecto de los pagos comprendidos en un procedimiento de cobranza dejado sin efecto por su ilegalidad, por carecer de las características propias de un pago indebido.

A su vez, agregamos que las consecuencias que recaen en la restitución de dichos pagos encuentran único sustento en la declaración de nulidad que conlleva retrotraer los efectos anulatorios al acto administrativo primigenio viciado de nulidad, tal como lo ha reconocido el propio Tribunal Fiscal (RTF N° 00161-1-2008).

Sin perjuicio de ello, en la RTF N° 01695-Q-2017, se señala que la aplicación del término prescriptorio encontraría sustento en lo siguiente:

“(…), por un lado se tiene el derecho de devolución del administrado referido a importes retenidos e imputados en el marco de un procedimiento coactivo que no es conforme a ley, sin embargo, ello no impide aplicar el principio de seguridad jurídica que se concreta a través de la institución de la prescripción, conforme con la cual, el ejercicio de los derechos está sujeto a un plazo determinado por ley, siendo que en el presente caso, dicha institución es utilizada por la Administración Tributaria como una excepción o medio de defensa.

(…). Sobre el particular, se considera que si bien el artículo 47° del Código Tributario dispone que la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, ello solo es aplicable en los casos de las acciones de la Administración para determinar, cobrar y sancionar, pues es en dichos supuestos en los que es el deudor quien desea que se declare la prescripción de alguna de las mencionadas acciones, por lo que debe alegarla, lo que no sucede en el caso de la acción para solicitar la devolución. En efecto, el deudor tributario

encuentra en su origen y por tanto, debe cuidarse que el estado de cosas vuelva al que se venía presentando antes de la emisión del acto viciado.

Ello quiere decir que de acuerdo a ley, la declaración de nulidad tiene efectos retroactivos que alcanzan a lo sucedido antes de la notificación del mismo, pues la norma es clara al establecer que la retroactividad se considera “a la fecha del acto” y por tanto, si el acto es declarado nulo y por ello, es expulsado del mundo jurídico, los efectos que produjo a raíz de su notificación también deben considerarse excluidos juntos con él. A ello cabe agregar que de acuerdo con el artículo 13° de la citada Ley N° 27444, la declaración de nulidad del acto implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él (...).

En el mismo sentido, Martín Cáceres señala que “los actos de la Administración Tributaria nulos de pleno derecho producen sus efectos anulatorios ex tunc, lo que significa que carecen ab initio de efectos jurídicos (...).”

no solicitaría a la Administración que se pronuncie sobre la prescripción de su propia facultad para solicitarle la devolución de un pago.”

Sin más, consideramos que dicho sustento es erróneo puesto que pretende invertir el sustrato de seguridad jurídica que es esencial para la institución de la prescripción. Así, lo cierto es que ante el reconocimiento de derechos en favor del contribuyente, como consecuencia de la ilegalidad de un procedimiento coactivo en ciernes, y propiamente, ante la ilegalidad de actos irregulares de la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal pretende neutralizar los efectos de la declaración de nulidad con la inoportuna oposición del plazo prescriptorio para solicitar la devolución por pago indebido.

Como es evidente, ello no se condice con las finalidades de orden público establecidas por el Tribunal Constitucional: búsqueda de solución de controversias pendientes en conveniencia y garantía del interés social.

Asimismo, no encontramos oportuno que el Tribunal Fiscal legitime la oposición de la prescripción aduciendo su ejercicio como un mecanismo de excepción o defensa de la Administración Tributaria. Conforme hemos indicado, mal hace el órgano colegiado en reconocer un mecanismo de defensa que les impropio pues las consecuencias de la nulidad derivan de los propios actos irregulares de la Administración Tributaria. Queda claro entonces que el derecho de defensa sólo podría reconocerse en cabeza del contribuyente y ante la nulidad del procedimiento coactivo indebido.

De acuerdo a lo expuesto, consideramos como principales argumentos para denegar el reconocimiento de la facultad administrativa para oponer el término prescriptorio antes los pagos imputados en una cobranza coactiva devenida en nula, los siguientes:

- (i) Los pagos comprendidos dentro de una cobranza que devienen en nula, no cumplen con las condiciones y requisitos para la configuración de la institución del pago indebido. Así, la nulidad de la cobranza no tendrá incidencia sobre la existencia de la obligación tributaria, y por lo tanto, no es posible acreditarla. De la misma manera, enmarcados en un procedimiento de cobranza, dichos pagos no pueden considerarse voluntarios habida cuenta que dicha cobranza tiene la naturaleza de coactiva y prescinde de la voluntad del contribuyente.

- (ii) Los efectos de la nulidad, tal y como han sido reconocidos por el propio Tribunal Fiscal, conllevan retrotraer los efectos de la cobranza coactiva al acto primigenio “*ab initio*” que adolece de nulidad. Siendo así, la restitución de los pagos comprendidos dentro de la cobranza viciada tienen como sustento los efectos del régimen de nulidad administrativa y no así las obligaciones que conlleva la configuración de un supuesto pago indebido.
- (iii) Finalmente, el sustrato que da sustento constitucional al instituto de la prescripción (conforme lo ha señalado el propio Tribunal Constitucional) en base a la seguridad jurídica²⁵, como un mecanismo de defensa ante situaciones pendientes extendidas en el tiempo, y por razones de interés social y orden público (que conllevan a sancionar la inacción del titular del derecho), no se condicen con la oposición del término prescriptorio para situaciones que guardan origen en actuaciones irregulares de la Administración Tributaria. En específico, para solicitar la devolución de los pagos comprendidos en una cobranza ilegítima por el propio actuar de la SUNAT. Por lo tanto, el reconocimiento de una supuesta oposición del término prescriptorio en favor del ente recaudador termina por tergiversar los alcances de la seguridad jurídica en favor del ente recaudador, inclusive ante la propia responsabilidad de sus actos.

²⁵ GARCÍA NOVOA, César. *Ob. cit.* p. 30.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el desarrollo sostenido en la presente investigación, podemos arribar a las siguientes conclusiones:

- (i) La prescripción extintiva como institución proveniente del ámbito civil, se encuentra en esencia configurada por el transcurso del tiempo. Ahora bien, lógicamente, el derecho asume la obligación de establecer el término prescriptorio para la configuración de derechos y su correlato en la extinción de la acción del derecho inactivo. Asimismo, conforme señala la doctrina y nuestra jurisprudencia constitucional, la institución de la *praescriptio actionum* tiene como sustento la búsqueda de soluciones sobre situaciones pendientes de solución (extendidas en el tiempo) en salvaguardia del orden público y en aplicación del principio de seguridad jurídica.
- (ii) En materia tributaria, la aplicación del plazo prescriptorio con respecto a la obligación tributaria, recaerá sobre las facultades de la Administración Tributaria para la determinación de la deuda tributaria, la exigencia de su cobro y la aplicación de sanciones. Como contraparte, dentro de los mismos fundamentos de la prescripción, pero en cabeza del contribuyente, el término prescriptorio para solicitar la devolución de pagos indebidos encontrará sustento ante la inactividad del administrado para solicitar lo que es debido por la SUNAT.
- (iii) En lo concerniente a la devolución por pago indebido, consideramos que el término prescriptorio será de aplicación únicamente ante la inexistencia de la obligación tributaria, sea ésta originaria al pago (como en el supuesto de un pago en exceso) o devenida de manera posterior (como por ejemplo ante la sentencia de inconstitucionalidad de un tributo). Cabe agregar, que reciente jurisprudencia de la Sala Tributaria, se ha pronunciado en corrección del Tribunal Fiscal, señalando que el término prescriptorio de la devolución debe ser contabilizado desde el momento en que el pago devino en indebido, y en específico, desde que el contribuyente toma conocimiento de la sentencia o resolución declarando la invalidez del pago.

- (iv) Conforme hemos indicado, consideramos que el régimen del pago indebido no será de aplicación a los supuestos de pagos imputados dentro de una cobranza dejada sin efecto. Sin más, respecto de dichos pagos es evidente que subsistirá la obligación tributaria, así como que dichos pagos, al imputarse dentro de un procedimiento coactivo, no cumplen con el criterio de voluntariedad del deudor, ni muchos menos con la incursión en error en los hechos configuradores de la obligación.
- (iv) Finalmente, en lo concerniente al precedente de observancia obligatoria, recogido en la RTF N° 01695-Q-2017, consideramos que la oposición del término prescriptorio, para los pagos comprendidos dentro de una cobranza coactiva dejada sin efecto, no es correcta. Así, la aplicación de la prescripción extintiva al presente caso no guarda correlación con el sustento constitucional de dicha institución encaminada a propender a la seguridad jurídica y en salvaguardia del orden público. Mucho menos actúa como un mecanismo de excepción o medio de defensa de la Administración Tributaria. En resumidas cuentas, en palabras de García Novoa²⁶, *“no cabe la menor duda de que el fundamento de la prescripción es la seguridad jurídica”*. Por el contrario, a través de la aplicación indebida del término prescriptorio se pretende desconocer derechos reconocidos en favor del administrado por la declaración de nulidad de una cobranza ilegítima; y por lo tanto, se termina por proteger a las actuaciones irregulares de la Administración Tributaria, neutralizando los efectos *ex-tunc* de la declaración de nulidad (más aun cuando los actos administrativos nulos son consecuencia del propio actuar del ente recaudador).

²⁶ GARCÍA NOVOA, César. *Ob. cit.* p. 30.

BIBLIOGRAFÍA

1. García Novoa, César. *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. 1ª. Ed. Madrid: Marcial Pons, 2011.
2. Rubio Correa, Marcial. *Prescripción y caducidad: la extinción de acciones y derechos en el Código Civil*. 5ª. Ed. Lima: Fondo Editorial PUCP, 2003.
3. Sevillano Chávez, Sandra. *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. 1ª. Ed. Lima: Fondo Editorial PUCP, 2014.
4. Vidal Ramírez, Fernando. *Prescripción extintiva y caducidad*. 5ª. Ed. Lima: Gaceta Jurídica, 2006.

