

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

Título del Trabajo Académico

“La Prescripción en el Derecho Tributario: Imprescriptibilidad de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria”

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

AUTOR

HEIDI LIZSET ALCÁZAR QUISPE

ASESOR:

KATARZYNA DUNIN BORKOWSKI

CÓDIGO DEL ALUMNO:

20088270

**AÑO
2019**

RESUMEN

El presente trabajo se desarrolla a raíz del pronunciamiento del Tribunal Fiscal, en la resolución N° 10495-3-2012; donde se analiza la interrupción de la prescripción de cada una de las acciones de la Administración Tributaria, como consecuencia del inicio del procedimiento de fiscalización, que tiene lugar, con la notificación de la Carta de Presentación y el Primer Requerimiento. El análisis de la referida resolución me permitió cuestionarme respecto del origen de la prescripción, como figura jurídica propia del Derecho Civil, y su incorporación en el Derecho Tributario; siendo necesario para ello analizar el principio constitucional que justifica la prescripción, la seguridad jurídica, y los principios constitucionales del derecho tributario, tales como, el principio de solidaridad e igualdad. Este análisis me condujo a centrar esta investigación en el estudio de la imprescriptibilidad de la acción para exigir el cobro de la obligación tributaria, la cual es comparada con la imprescriptibilidad de los delitos de lesa humanidad.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO PRIMERO: LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ..	5
1.1. Origen de la prescripción como institución jurídica	5
1.2. La prescripción tributaria como institución jurídica derivada del Derecho Civil	5
1.3. Naturaleza jurídica de la prescripción.....	7
CAPÍTULO SEGUNDO: ¿EXISTEN FUNDAMENTOS VÁLIDOS PARA SUSTENTAR LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA EXIGIR EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA?	9
2.1 El principio de seguridad jurídica.....	9
2.2. El principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción tributaria.....	10
2.3 El principio de solidaridad como fundamento de la imprescriptibilidad de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria	14
2.4 El principio de igualdad como fundamento de la imprescriptibilidad de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria	17
CAPÍTULO TERCERO: IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LA ACCIÓN PENAL	19
CONCLUSIONES	22
BIBLIOGRAFÍA	23

INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo es determinar si 'la prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria es coherente con el principio que fundamenta la prescripción tributaria; es decir, si existen argumentos que nos permita justificar la aplicación del principio de seguridad jurídica como garantía para que el contribuyente se oponga ante el ejercicio de la acción de cobro por parte de la Administración Tributaria.

Con la finalidad de absolver el objeto del presente informe se plantean algunas interrogantes, que a su vez conforman el esquema de desarrollo: en primer lugar se busca determinar cuál fue el motivo por la cual el legislador peruano incorporó dentro del Código Tributario a la prescripción, para ello se realiza un marco teórico de la prescripción en el Derecho Tributario.

En segundo lugar, se cuestionan si el fundamento constitucional que acredita la prescripción es coherente con las acciones de la Administración Tributaria; para ello se analiza cada una de estas acciones en contraposición con la necesidad de dotarlas con certeza y predictibilidad. Posteriormente se desarrolla los principios de solidaridad e igualdad como fundamentos que sustentan la imprescriptibilidad de la acción de cobro.

Finalmente, se realiza un análisis de los fundamentos de la imprescriptibilidad de la acción penal en los casos de delitos internacionales; tales como el interés público, el derecho a la verdad, entre otros; ello con la finalidad de efectuar una comparación con el imprescriptibilidad de la acción de cobro de la Administración tributaria.

CAPÍTULO PRIMERO

LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1.1. Origen de la prescripción como institución jurídica

(Vidal Ramírez, 1996) *“Los antecedentes históricos de la prescripción la remontan al Derecho Romano, que le da el perfil de institución jurídica; precediendo la prescripción usucupativa a la extintiva”*.

(Rubio Correa, 2003) *“Si bien las instituciones de la usucapión y de la prescripción de las acciones vienen desde Roma, las ideas de que la primera constituye una forma de adquirir la propiedad, y que la segunda es un principio general, es decir, que existen una prescripción adquisitiva y una extintiva, no tuvieron aceptación general sino hasta poco tiempo dentro de los dos mil quinientos años que cubren la historia del Derecho Romano y su derivación hacia el Derecho Romano-germánico”*.

(Vidal Ramírez, 1996) Este tratamiento dual de la prescripción fue acogido en nuestro ordenamiento a partir del Código Civil de 1936 y confirmado por el Código Civil vigente. La justificación de este tratamiento es que *“en la usucupativa, los efectos son adquisitivos y extintivos, pues los derechos los adquiere el usucapiente y los pierde el anterior propietario, mientras que, en cambio, en la extintiva, los efectos son meramente extintivos, porque solo liberan al deudor de la pretensión del acreedor y le dan un medio de defensa que oponer en caso de que éste accione”*.

1.2. La prescripción tributaria como institución jurídica derivada del Derecho Civil

En la norma tributaria únicamente se ha regulado la prescripción extintiva, razón por la cual, para el desarrollo del presente informe solo se analizarán los efectos de este tipo de prescripción.

La prescripción tributaria ha sido regulada en el Capítulo IV “Prescripción” del Título III “Transmisión y extinción de la obligación tributaria” del Libro I “Obligación Tributaria” del Código Tributario; precisándose en el artículo 43° lo siguiente:

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

Como se evidencia del artículo citado, a nivel normativo, en materia tributaria se establece el efecto extintivo de las acciones de la Administración Tributaria, no obstante, no se ha definido la prescripción, por lo que, es aplicable la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual:

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

En ese sentido, en aplicación del principio de especialidad, corresponde remitirse al Código Civil en cuyo origen podemos encontrar los primeros alcances de la prescripción extintiva, la cual se encuentra regulada en el Libro VIII del Código Civil “Prescripción y Caducidad”. Sin embargo, de dicha regulación tampoco es posible definir los alcances de la prescripción, limitándose el artículo 1989° a precisar que:

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

De los artículos citados, es evidente que, actualmente tanto la norma tributaria como la norma civil han seguido la misma línea normativa, es decir, que la prescripción tiene como efecto la extinción de la acción y no del derecho.

1.3. Naturaleza jurídica de la prescripción

Ahora bien, con la finalidad de determinar los alcances de la prescripción extintiva, habiendo agotado la fuente normativa, corresponde acudir a la jurisprudencia.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en el expediente N° 02132-2008-PA/TC (2011), citando la Exposición de motivos del Libro VIII del Código Civil, desarrolla los alcances de la prescripción extintiva en los siguientes términos:

“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 (...).”

En la misma línea el Tribunal Constitucional en el expediente N° 04164-2010-PA/TC (2011), ha señalado 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”.

De lo señalado por la jurisprudencia es posible concluir que, tanto en materia civil como en materia tributaria la prescripción tiene como efecto la extinción de la acción; por lo que, la Administración Tributaria se encuentra impedida de ejercer sus acciones ante la oposición del deudor tributario. Es decir que, con la prescripción se sanciona la inacción de la Administración Tributaria.

A modo de resumen, se podría afirmar que, tanto en materia civil como en materia tributaria, la prescripción extintiva para su configuración requiere de tres características, las cuales han sido desarrolladas en la Casación N° 3774-2014-Ica (2016), en los siguientes términos:

*“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, ya porque optaron por el silencio y el plazo señalado por la ley para promover la exigencia de la pretensión”.*

CAPÍTULO SEGUNDO

¿EXISTEN FUNDAMENTOS VÁLIDOS PARA SUSTENTAR LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA EXIGIR EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA?

2.1 El principio de seguridad jurídica

La seguridad jurídica es un principio constitucional implícito, es decir que, aun cuando no exista una referencia expresa del mismo, es posible encontrar elementos que configuran este principio.

Desarrollando el contenido del mismo, el Tribunal Constitucional, en el expediente N° 00010-2014-PI/TC, (2016) señala que, el principio de seguridad jurídica se desprende de los siguientes artículos:

“parágrafo a) del inciso 24) del artículo 2° de la Constitución [“Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”], y otras de alcance más específico, como la que expresa el parágrafo f) del inciso 24) del artículo 2° Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la Ley], o el inciso 3) del artículo 139° de la Ley Fundamental [“Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación” (SIC 0016-2002-AUTC, Fund. N° 4)].”.

Habiendo establecido el rango constitucional del principio de seguridad jurídica, en el expediente N° 00002-2006-PI/TC el Tribunal Constitucional precisa los elementos que conforman el contenido esencial de este principio son: la predictibilidad y la certeza de las decisiones de los poderes públicos.

En concordancia con lo señalado, en materia tributaria, (Villegas, 1993) señala que:

“la seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre el mismo. Implica también certidumbre de que no se realizaran alteraciones que vayan para atrás cambiando las expectativas precisas sobre los derechos y deberes. También significa que quede interdicta toda arbitrariedad en su tratamiento administrativo y jurisdiccional”.

Como señala el citado autor, en materia tributaria la seguridad jurídica se concreta cuando la Administración Tributaria ha ejercido sus acciones, no existiendo ninguna duda acerca de la obligación tributaria que tiene el contribuyente.

2.2. El principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción tributaria

En el Capítulo Primero se estableció que, la prescripción requiere: (i) el transcurso del tiempo, (ii) la inacción del acreedor y iii) la inacción del deudor; y, se fundamenta en el principio constitucional de la seguridad jurídica, mediante el cual se garantiza que las relaciones jurídicas crediticias no se encuentren eternamente pendientes.

Al respecto, (Belaúnde Guinassi) afirma que:

“El fundamento jurídico para admitir la prescripción (...) se encuentra en que las obligaciones están condicionadas por un tiempo y si no se ejecutó en ese lapso determinado por el titular del derecho, se debe presumir que hay abandono de éste, y como no es posible mantener la incertidumbre frente a un derecho no exigido, frente a la inacción se aceptó la prescripción (...)”.

En la misma línea, (Valle Uribe, 2004) precisa que:

“El derecho no quiere que los deudores estén sujetos a la incertidumbre de pretensiones eternas de sus acreedores ya que ello generaría un estado de inseguridad de las relaciones jurídicas. Por tal razón, como bien señala Rubio Correa, a fin de no proteger eternamente a titulares de derechos no ejercidos, y de dotar de seguridad a las relaciones jurídicas, el derecho ha establecido plazos de tiempo que, luego de transcurridos automáticamente hacen desaparecer tal protección”.

En virtud de lo señalado, además de los requisitos que configuran la prescripción, es evidente que la justificación de la existencia de esta figura jurídica dentro del Derecho Tributario radica en el principio de seguridad jurídica, por medio del cual se busca dotar de protección constitucional a las relaciones jurídicas tributarias.

Los deudores tributarios tienen la certeza y predictibilidad de que, ante la inacción de la Administración tributaria y el cumplimiento del plazo establecido en la norma, se habrá configurado la prescripción de sus acciones.

A efectos de corroborar lo afirmado, a continuación se analizará si la seguridad jurídica sustenta cada una de las acciones de la Administración Tributaria.

a. La seguridad jurídica como fundamento de la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria

Siendo el principio de seguridad jurídica el fundamento constitucional de la prescripción corresponde determinar si la acción para determinar la obligación tributaria requiere ser garantizada con el contenido esencial de este principio, es decir, con la certeza y la predictibilidad en el actuar de la Administración Tributaria.

Respecto a la acción de determinar la obligación tributaria, el inciso b) del artículo 59° del Código Tributario, señala que:

“Por el acto de determinación de la obligación tributaria la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al

deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía”.

Al comentar este artículo (Huamaní Cueva, 2015), citando a Giuliani Fonrouge, precisa sobre la determinación de la obligación tributaria:

“consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible, el alcance de la obligación”.

La acción de determinar innegablemente requiere de la actuación de la Administración Tributaria, pues, únicamente con la emisión de la Resolución de Determinación, los importes determinados adquieren certeza; situación que no ocurre en el caso de la autodeterminación por el contribuyente, dado que, los importes declarados pueden ser modificados posteriormente a través de un procedimiento de fiscalización.

En tal sentido, dado que la acción de determinar requiere la intervención de la Administración Tributaria, su inacción debe ser sancionada, dotando al contribuyente con la certeza de que, transcurrido el plazo previsto en el artículo 43° del Código Tributario, la acción de la Administración Tributaria para modificar los importes declarados se encuentra extinta.

Con la prescripción se sanciona al acreedor y se garantiza que el contribuyente tenga la seguridad de que los importes declarados no podrán ser modificados. Por tanto, es coherente el principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria.

b. La seguridad jurídica como fundamento de la prescripción de la acción de la Administración tributaria para aplicar sanciones

Corresponde determinar si el principio de seguridad jurídica fundamenta la prescripción de la acción para aplicar sanciones.

Respecto a la acción de la Administración Tributaria para aplicar sanciones el artículo 165° del Código Tributario establece que:

“la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimientos u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. (...)”.

Comentando el artículo citado, (Huamaní Cueva, 2015) señala que:

“La sanción tributaria, que es de carácter administrativo, en principio es la punición o castigo establecido en la ley que se aplica al sujeto que ha cometido una infracción tributaria (como hemos indicado, sea persona natural, jurídica u otro ente). Empero, sin perjuicio de lo apuntado, se entiende también que estas sanciones o castigos, aparte de reprimir las transgresiones, persiguen generar riesgos, educar y prevenir la comisión de infracciones e inducir al cumplimiento de las obligaciones tributarias, y de este modo establecer una relación más justa entre quienes cumplen con sus impuestos y quienes no lo hacen”.

Se desprende que la acción de sancionar implica un actuar de la Administración Tributaria, la cual se realiza en el marco de la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, materializándose en la emisión de una Resolución de Multa.

Hasta que la Administración Tributaria no accione, el deudor tributario está sujeto a la posibilidad de que se inicie un procedimiento de fiscalización en el cual, la Administración Tributaria podrá hacer uso de su potestad y ejercer el *ius puniendi*.

Con la prescripción se sanciona al acreedor y se garantiza que el contribuyente tenga la seguridad de que los importes declarados u omitidos no han generado una infracción. Por tanto, es coherente el principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción de la acción para aplicar sanciones.

- c. La seguridad jurídica como fundamento de la prescripción de la acción de la Administración tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria

La acción para exigir el pago de la obligación tributaria implica un accionar previo de la Administración Tributaria o del deudor tributario.

En este caso, el contribuyente tiene la certeza de que el importe determinado por la Administración Tributaria no puede ser modificado posteriormente. En tal sentido no se evidencia ninguna situación de incertidumbre que requiera protección constitucional.

En la acción de cobro el principio de seguridad jurídica pierde fundamento pues el contribuyente tiene la obligación de pagar los impuestos establecidos por el Estado respondiendo a su deber de contribuir.

2.3 El principio de solidaridad como fundamento de la imprescriptibilidad de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria

El principio de solidaridad se encuentra reconocido en el artículo 43° de la Constitución Política del Perú, que señala lo siguiente:

“La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes”

Respecto a este principio, el Tribunal Constitucional en el expediente N° 00007-2008-PI/TC (2010), ha precisado que:

“En materia de seguridad social el principio de solidaridad implica que todos los asegurados de los sistemas público y privado de pensiones contribuyan a su sostenibilidad, lo cual conlleva que todos sus afiliados deban en general aportar, no sólo para poder recibir las distintas prestaciones, sino además para poder preservar los sistemas de pensiones en su conjunto”.

Asimismo, en el fundamento 9 del citado expediente establece que el principio de solidaridad requiere:

“(...) el sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los desamparados con independencia, incluso, de las consecuencias puramente económicas de esos sacrificios, es decir, en el caso concreto, con independencia de que esas pensiones proporcionalmente altas sean pocas, su limitación tenga poca influencia en las finanzas públicas y en poco o nada beneficie a los pensionistas más modestos”

En materia tributaria, el Tribunal Constitucional en el expediente N° 06089-2006-PA/TC, (2007) señala que el principio de solidaridad está directamente vinculado con el fin constitucional del tributo, expresamente señala que:

“En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a la exigencia de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria (...) Reflejada en tales términos la solidaridad permite entonces admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes.

En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de lo ~ fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

Claro está sin olvidar que la integración ciudadana y su apoyo en labores de fiscalización no tendrían legitimidad constitucional si el fin ulterior no fuera otro que lograr la participación igualitaria en el soporte de cargas públicas, pues ello tendrá como contrapartida el ideal de un verdadero reparto redistributivo. Dicho ideal se torna ficticio cuando no todos cumplen sus obligaciones tributarias.

Conforme lo ha señalado este Colegiado en reiterada jurisprudencia, el Estado Social y Democrático de Derecho también es un Estado que lucha contra las desigualdades sociales, de ahí que, cuando con base en la solidaridad social se incluya a "terceros colaboradores de la Administración Tributaria", justamente para menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria, este Tribunal entienda que la medida adoptada resulta idónea para dichos fines".

Desarrollado el principio de solidaridad se puede llegar a las siguientes conclusiones vinculadas con la acción de cobro de la Administración Tributaria:

- La seguridad jurídica que fundamenta la prescripción extintiva ha sido desarrollada en materia civil, es decir, donde se analiza la relación entre particulares. No obstante, en el derecho público, específicamente en materia tributaria existen otros principios que requieren una mayor protección.
- El principio de solidaridad, en el Estado Constitucional de Derecho, requiere que todos los contribuyentes actúen en pro del interés público. Cabe precisar que, el interés público *"tiene que ver con aquello que beneficia a todos; por ende, es sinónimo y equivalente al interés general de la comunidad. Su satisfacción constituye uno de los fines del Estado y justifica la existencia de la organización administrativa"* (2004).
- Es deber de todos los contribuyentes contribuir con el Estado; ello, con la finalidad de garantizar el sostenimiento del gasto público, en tal sentido, no es coherente con dicha finalidad posibilitar que los contribuyentes que incumplen con el pago de los tributos queden exentos del cumplimiento de dicho pago por el transcurso del tiempo.

2.4 El principio de igualdad como fundamento de la imprescriptibilidad de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria

El principio de igualdad se encuentra regulado en el inciso 2 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú, estableciéndose que:

“A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole”.

En concordancia con ello, el Tribunal Constitucional en el expediente N° 02210-2007-PA/TC (2008) ha precisado lo siguiente:

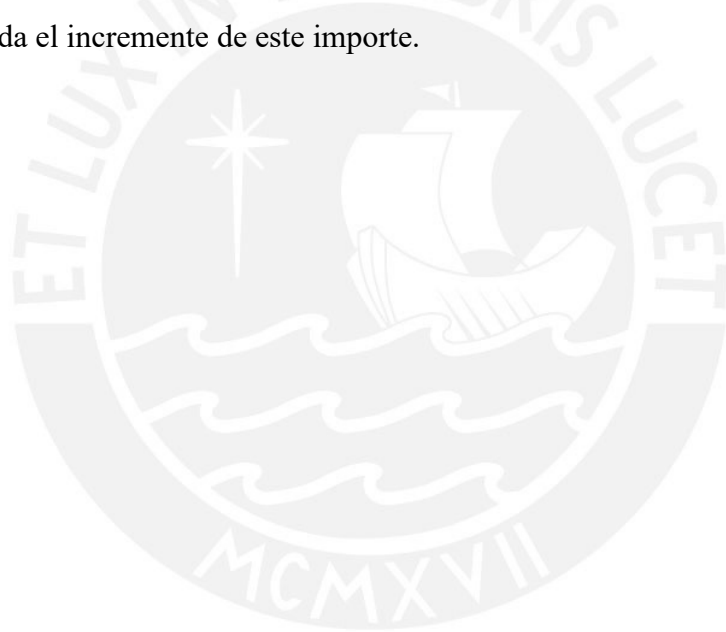
“No significa la proscripción de cualquier variante de trato discriminatorio, sino únicamente de aquellas que no obedezcan a razones objetivas y razonables. Por consiguiente, no está prohibido que el legislador pueda introducir tratamientos diferenciados sino que dicha diferenciación resulte grotesca o arbitraria, sea por no poseer un elemento objetivo que la justifique o una justificación razonable que la respalde

En la lógica descrita el principio de igualdad no supone, como es evidente, la posibilidad de una interpretación formalista, mediante la cual se excluya toda posibilidad de trato diferenciado, sino únicamente la necesidad de que aquellos que reconoce o permite el ordenamiento, se encuentren debidamente sustentados. Con ello y en cada oportunidad en que la ley haga distinguos, el intérprete constitucional, se encontrará en la inexorable obligación de examinar primero, las opciones permisivas y restrictivas reconocidas por el ordenamiento fundamental en relación con los temas involucrados en dicho tratamiento distinto, y posteriormente, si conforme a dichas opciones, existe o no la posibilidad de justificar el mismo, apelando para tal efecto y como elementos de medición a los estándares de razonabilidad y proporcionalidad”.

Desarrollado el principio de igualdad se puede llegar a las siguientes conclusiones vinculadas

con la acción de cobro de la Administración Tributaria:

- El principio de igualdad permite un trato diferenciado siempre y cuando existan causas objetivas que determinen dicha diferenciación; no obstante, el transcurso del tiempo genera una desigualdad injustificada entre quienes cumplen con el pago de los tributos y quienes no realizan este pago.
- Cabe precisar que, si bien, producto del incumplimiento del pago de tributos pueden aplicarse intereses moratorios o actualización de deuda; actos que pueden incrementar el monto de la deuda, ello se debe al valor del dinero en el tiempo, lo cual no implica una incertidumbre para el contribuyente, pues cancelada la deuda no tendrá como contrapartida el incremento de este importe.



CAPÍTULO TERCERO

IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LA ACCIÓN PENAL

La imprescriptibilidad de la acción penal no es un tema nuevo, sino que anteriormente se estableció esta medida en los casos de crímenes de guerra y lesa humanidad.

Como primer antecedente podemos citar a la Convención sobre Imprescriptibilidad de los Crímenes de Guerra y de los Crímenes de Lesa Humanidad, adoptada por la Asamblea General de Naciones Unidas, el 26 de Noviembre de 1968, en cuyo artículo I, se precisa que:

“Los crímenes siguientes son imprescriptibles, cualquiera que sea la fecha en que se hayan cometido: a) Los crímenes de guerra según la definición dada en el Estatuto del Tribunal Militar Internacional de Núremberg, de 8 de Agosto de 1945, y confirmada por las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas 3 (I) de 13 de febrero de 1946 y 95 (I) de 11 de Diciembre de 1946, sobre todo las ‘Infracciones Graves’ enumeradas en los Convenios de Ginebra de 12 de agosto de 1949 para la protección de las víctimas de la guerra; b) Los crímenes de lesa humanidad cometido tanto en tiempo de guerra como en tiempo de paz, según la definición dada en el Estatuto del Tribunal Militar Internacional de Núremberg de 8 de agosto de 1945 y confirmada por las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas 3 (I) de 13 de febrero de 1946 y 95 (I) de 11 de diciembre de 1946, así como la expulsión por ataque armado u ocupación y los actos inhumanos debidos a la política de apartheid y el delito de genocidio definido en la Convención de 1948 para la prevención y la sanción del delito de genocidio aún si esos actos no constituyen una violación del derecho interno del país donde fueron cometidos”

Evidentemente la citada convención es una norma post segunda guerra mundial, la cual tuvo como finalidad perseguir a los autores de los crímenes de guerra de manera indefinida, ello con la finalidad de evitar que el transcurso del tiempo deje impune los abusos y excesos

cometidos.

Ahora bien, con el paso del tiempo la imprescriptibilidad de la acción penal se extendió al supuesto de genocidio, conformando parte de los delitos internacionales, tal como se establece en el artículo 29° del Estatuto de Roma, que señala expresamente lo siguiente:

Artículo 29°

“Los crímenes de la competencia de la Corte no prescriban”

Respecto a la prescripción de la acción penal de los delitos internacionales, (Aguilar Carvallo, 2014) precisa que:

“(…) la posibilidad de aplicar la prescripción extintiva o liberatoria a las acciones derivadas de crímenes internacionales pone en peligro la completa realización del derecho a la verdad. Este derecho a la verdad es extremadamente relevante en los casos de violaciones graves, a gran escala, y sistemáticas de los derechos humanos, ya que no sólo reviste un carácter puramente individual, relativo a la víctima directa, sino que también comprende un carácter colectivo, extendiéndose a la sociedad y/o a la humanidad. (...)”

Conforme señala el autor, en los casos de crímenes internacionales se pondera entre la seguridad jurídica y el derecho a la verdad, primando aquel derecho que implica una protección colectiva sobre una protección individual.

Posteriormente, en el Perú el 20 de agosto de 2017 se publicó la Ley N° 30650, Ley que reforma el artículo 41° de la Constitución Política del Perú, señalando específicamente lo siguiente:

Artículo 41° Constitución Política del Perú

(...)

El plazo de prescripción de la acción penal se duplica en caso de los delitos cometidos contra la Administración Pública o el patrimonio del Estado, tanto para los

funcionarios o servidores públicos como para los particulares. La acción penal es imprescriptible en los supuestos más graves, conforme al principio de legalidad”.

Cabe precisar que, después de esta reforma constitucional se han presentado diversos proyectos de ley que tienen como finalidad extender la imprescriptibilidad de la acción penal de delitos conexos con la corrupción de funcionarios, tales como, la concusión, la colusión simple y agravada, el peculado, la malversación, el cohecho pasivo, entre otros. Los fundamentos que sustentan estas modificaciones normativas se encuentran en la necesidad de establecer una lucha frontal contra la corrupción.

Conforme a lo señalado, es evidente que, nuestra sociedad ha considerado la lucha contra la corrupción con un bien jurídico que requiere una mayor protección constitucional que el principio de seguridad jurídica.

En virtud de lo señalado, se desprende que, las sociedades en distintas épocas le han otorgado una mayor protección a determinados bienes jurídicos, estableciendo la necesidad de proteger el interés público frente al interés particular. La misma lógica es aplicable en materia tributaria cuando se pondera la seguridad jurídica frente a los principios de solidaridad e igualdad.

CONCLUSIONES

- La prescripción extintiva en materia tributaria tiene como efecto la extinción de la acción; por lo que, la Administración Tributaria se encuentra impedida de ejercer sus acciones ante la oposición del deudor tributario. Es decir que, con la prescripción se sanciona la inacción de la Administración Tributaria.
- La prescripción se fundamenta en el principio constitucional de seguridad jurídica, el cual tiene como finalidad garantizar la certeza y la predictibilidad para los contribuyentes.
- El principio de seguridad jurídica cumple su finalidad en la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y en la aplicación de sanciones; no obstante no se sustenta en la acción de exigir el pago de la obligación tributaria.
- Es deber de todos los contribuyentes contribuir con el Estado; ello, con la finalidad de garantizar el sostenimiento del gasto público, en tal sentido, no es coherente con dicha finalidad posibilitar que los contribuyentes que incumplen con el pago de los tributos queden exentos del cumplimiento de dicho pago por el transcurso del tiempo.
- El principio de igualdad permite un trato diferenciado siempre y cuando existan causas objetivas que determinen dicha diferenciación; no obstante, el transcurso del tiempo genera una desigualdad injustificada entre quienes cumplen con el pago de los tributos y quienes no realizan este pago.
- La imprescriptibilidad de la acción penal se fundamenta en la existencia de determinados bienes jurídicos que han sido dotados de una mayor protección por parte de los Estados; estableciéndose la necesidad de proteger el interés público frente al interés particular. La misma lógica es aplicable en materia tributaria cuando se pondera la seguridad jurídica frente a los principios de solidaridad e igualdad.

BIBLIOGRAFÍA

Expediente N° 0090-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional 05 de julio de 2004).

Expediente N° 06089-2006-PA/TC (Tribunal Constitucional 17 de abril de 2007).

Expediente N° 02210-2007-PA/TC (Tribunal Constitucional 21 de octubre de 2008).

Expediente N° 00007-2008-PI/TC (Tribunal Constitucional 30 de junio de 2010).

Expediente N° 2132-2008-PA/TC (Tribunal Constitucional 09 de mayo de 2011).

Expediente N° 04164-2010-PA/TC (Tribunal Constitucional 31 de mayo de 2011).

Casación N° 3774-2014 (Poder Judicial 16 de agosto de 2016).

Expediente N° 00010-2014-Í/TC (Tribunal Constitucional 29 de enero de 2016).

Aguilar Carvallo, G. (2014). Crímenes Internacionales y la Imprescriptibilidad de la acción penal y civil: Referencia al caso chileno. *Ius Et Praxis*, 147-207.

Belaúnde Guinassi, M. (s.f.). *Código Tributario concordado y comentado*. Lima: Desarrollo S.A.

Huamaní Cueva, R. (2015). *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores EIRL.

Rubio Correa, M. (2003). *La prescripción y la caducidad. La extinción de acciones y derechos en el Código Civil*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Valle Uribe, L. L. (2004). La prescripción extintiva: naturaleza jurídica y los alcances de su interrupción en materia tributaria. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 79-111.

Vidal Ramírez, F. (1996). *Prescripción extintiva y caducidad*. Lima : Gaceta Jurídica.

Villegas, H. (1993). El contenido de la seguridad jurídica. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 33-43.