

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**

**ESCUELA DE POSGRADO**



**“ANÁLISIS SOBRE LA APLICACIÓN DE LA NORMA EN EL TIEMPO  
PARA LOS CAMBIOS DEL INICIO DE PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN  
DE ACCIÓN DE COBRO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO  
DE MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA CON MENCIÓN EN  
GESTIÓN EMPRESARIAL**

**AUTOR**

Rainer Ubaldo Carrillo Chávez

**ASESORA**

Renee Antonieta Villagra Cayamana

LIMA - PERÚ

Enero, 2021

En eterno agradecimiento a mi madre Nancy y mi amada esposa Cinthia por su apoyo incondicional durante toda esta etapa de estudio.

Agradecimiento especial a mi padre Ubaldo Carrillo y mi maestro Francisco Botto, a quienes Dios tiene en la gloria, por sus enseñanzas a nivel personal y profesional.



## RESUMEN EJECUTIVO

A través de este trabajo de investigación se pretende observar desde un punto de vista jurídico la aplicación de cambios normativos en el tiempo del cómputo de inicio de plazo de la acción de cobro de deudas tributarias conforme a la legislación peruana. La investigación toma relevancia debido a que durante el periodo de investigación se presentaron diversas interpretaciones de parte de entes administrativos y diversos juristas respecto a la aplicación de los Decretos legislativos No. 1311 y 1421, los cuales introdujeron un nuevo supuesto de inicio de plazo de acción de cobro de deudas tributarias. A ello debemos agregar que durante la investigación el Tribunal Constitucional emitió una sentencia validando la constitucionalidad del DL 1421, dando por concluido los cuestionamientos sobre las facultades de exigencia del cobro de algunas deudas tributarias de parte de la SUNAT (Administración Tributaria). Sin perjuicio de ello, el presente trabajo busca analizar a profundidad la institución de prescripción de acción de cobro de deudas tributarias, tomando en cuenta principalmente un enfoque argumentativo y jurisprudencial, conforme al cual se concluye que el DL 1421 sí resultaría siendo inconstitucional al (i) pretender aplicar sus efectos a hechos ocurridos, (ii) no encuentran justificación para ser aplicados retroactivamente y (ii) en pro de la defensa de los principios de protección de la inversión privada y seguridad jurídica.

## ÍNDICE

Resumen Ejecutivo .....	1
<b>I. Introducción .....</b>	<b>5</b>
<b>II. Capítulo 1: Estado del arte .....</b>	<b>11</b>
2.1 Aplicación de normas en el tiempo en el ordenamiento jurídico peruano .....	12
2.1.1 Aplicación retroactiva, inmediata y ultraactiva .....	13
2.1.2 Hechos cumplidos vs. derechos adquiridos .....	14
2.1.3 Aplicación relativa (no absoluta) de las normas en el tiempo conforme a los criterios de interpretación del Tribunal Constitucional .....	16
2.2 Prescripción en las distintas ramas del derecho .....	17
2.2.1 Prescripción y caducidad en el derecho civil frente al derecho tributario .....	17
2.2.2 Prescripción y caducidad en el derecho administrativo frente al derecho tributario ....	19
2.2.3 Interpretaciones aplicables del derecho administrativo respetando el principio de autonomía del derecho tributario .....	20
2.3 La prescripción conforme al Código Tributario Peruano .....	22
2.3.1 Naturaleza de la institución de prescripción regulada en el Código Tributario Peruano .....	22

2.3.2	Naturaleza y diferencias sobre la prescripción de acción de cobro y determinación de deuda .....	23
2.3.3	Composición de la institución de prescripción de acción de cobro contenido en el Código Tributario .....	25
2.4	Jurisprudencia vinculada a la aplicación de normas en el tiempo para reglas de prescripción y caducidad tributaria .....	26
2.4.1	Sentencia recaída en el Expediente 002-2006-PI/TC .....	26
2.4.2	Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria 9789-4-2017 .....	27
2.4.3	Sentencia recaída en el Expediente 0004-2019-PI .....	29
2.4.4	Posiciones doctrinarias respecto al problema del presente trabajo de investigación ...	30
2.5	Jurisprudencia vinculada a la aplicación de normas en el tiempo en el derecho español .....	32
<b>III.</b>	<b>Capítulo 2: Problema de investigación</b> .....	<b>34</b>
3.1	Aplicación del enfoque metodológico .....	34
3.2	Enfoque jurisprudencial .....	35
3.2.1	Análisis sobre el cumplimiento de requisitos formales en la promulgación de la PDCT del DL 1421 .....	38
3.2.2	Análisis sobre la cuestión de fondo que confirmó la constitucionalidad de la PDCT del DL 1421 .....	40
3.2.2.1	Sobre la imposibilidad de independencia del inicio de plazo al analizar la aplicación de normas en el tiempo a la prescripción .....	40
3.2.2.2	Sobre la imposibilidad de SUNAT de exigir el cobro de deudas tributarias .....	42
3.3	Enfoque de argumentación jurídica .....	43

3.3.1	Sobre la seguridad jurídica vinculada a la modificación de reglas de prescripción .....	44
3.4	Enfoque de derecho comparado .....	46
3.4.1	Sobre la jurisprudencia comparada aplicable a la interpretación de reglas de prescripción en el derecho español .....	47
<b>IV.</b>	<b>Capítulo 3: Discusión</b> .....	<b>49</b>
4.1	Afectación del artículo 103 de la PDCT del DL 1421 por la inexistencia de deudas incobrables de parte de SUNAT .....	49
4.2	Afectación del artículo 103 de la PDCT del DL 1421 por la vulneración al principio de seguridad jurídica al unificar los momentos que regulan la prescripción de acción de cobro .....	51
4.3	Aplicación de test de proporcionalidad sobre la inconstitucionalidad de la PDCT del DL 1421 .....	53
<b>V.</b>	<b>Conclusiones</b> .....	<b>56</b>
<b>VI.</b>	<b>Bibliografía</b> .....	<b>58</b>

## INTRODUCCIÓN

La institución de la prescripción es una de las más antiguas del derecho, remontándose sus orígenes a siglos atrás, pudiendo encontrarse que fue utilizado incluso por los romanistas (Vidal Ramirez, 2009, p. 229-230).

Conforme a dicha institución se reconoce la extinción o reconocimiento del derecho por el transcurso del tiempo. Ello parte de la premisa que el reconocimiento de un derecho es dinámico a quien en realidad quiere ejercer o disfrutar del mismo, lo cual ha permitido que dicha institución no solo sea aplicable al derecho civil, sino también a otras ramas del derecho, como el derecho tributario.

Así, por ejemplo, en el derecho tributario se reconoce, por un lado, el derecho de las administraciones tributarias sobre el cobro de tributos o de efectuar una revisión de a la determinación de sus tributos (fiscalizaciones tributarias), como también, por otro lado, la prescripción del derecho de los contribuyentes para solicitar devoluciones por pagos de tributos efectuados indebidamente o sin encontrarse obligados a ello<sup>1</sup>.

Qué duda cabe que las normas que regulan la prescripción puedan requerir de cambios a través del tiempo, ya sea que se trate, por ejemplo, de incrementar o reducir los años que deben transcurrir para que una deuda se encuentre prescrita, o también, la fecha desde que se computa la prescripción (fecha de pago, 1 de enero de año siguiente de efectuado el pago, entre otros)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Ello se desprende por ejemplo de lo dispuesto en los Capítulos IV del Libro I, Título II y Título V del Libro II del Código Tributario.

<sup>2</sup> Lo señalado se desprende de los diversos decretos legislativos que han sido emitidos, conforme a los cuales se han incorporado cambios al Código Tributario y las Leyes de Impuesto a la Renta e Impuesto General a las

En esta línea, en los años 2012 y 2018 se promulgaron los Decretos Legislativos No. 1113 (DL 1113) y 1421 (DL 1421), respectivamente, conforme al cual se incorporaron o modificaron (ello dependerá de la posición asumida) el momento desde el que se computaba el plazo de inicio de acción de cobro de una deuda tributaria. Ello generó una incertidumbre jurídica respecto a los efectos jurídicos de dichos cambios normativos, los cuales han sido cuestionados a nivel administrativo y judicial, emitiéndose incluso una sentencia por parte del Tribunal Constitucional en el año 2020 respecto a la prescripción de acción de cobro.

En el presente trabajo de investigación se analizará la aplicación de la norma en el tiempo para la acción de cobro de deudas tributarias. Por ello se enfatizarán los antecedentes normativos introducidos a partir del DL 1113 y la Primera Disposición Complementaria Transitoria (en adelante PDCT) del DL 1421, ya que conforme a esta se establece que la modificación del DL 1113 surtía efectos para obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a la promulgación de la PDCT del DL 1421.

Con la finalidad del referido estudio, corresponderá abordar el análisis desde la perspectiva de derecho tributario y constitucional. Asimismo, se realizará un desarrollo de la teoría general de derecho sobre la aplicación de normas en el tiempo y de análisis argumentativo.

En el análisis de constitucionalidad de la PDCT del DL 1421, corresponderá abordar la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos y con ello, la aplicación inmediata de normas en el tiempo. Dicha teoría se encuentra recogida en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú e implicar que, al publicarse una norma en nuestro ordenamiento, ésta surte efectos para todos los hechos que se generen a partir de que ésta entra en vigencia.

Dicha regla rige para todos los ámbitos del derecho; sin embargo, en la práctica se presentan diversas situaciones que generan más de una posible interpretación que dificulta cada vez más el resguardo del principio de seguridad jurídica. Ello ha generado que se pueda verificar en la

---

Ventas. En lo que corresponde al Código Tributario, durante los últimos años se han emitido los Decretos Legislativos No. 1113, 1117, 1121, 1123 y 1421 que modificaron el Código Tributario.



promulgación de normas, emisión de resoluciones en vía administrativa y sentencias a nivel judicial, y en la doctrina interpretaciones diversas sobre la adecuada aplicación de las normas en el tiempo.

En esa línea de ideas, existen dos sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional que se encuentran directamente relacionadas con la aplicación de normas en el tiempo a la prescripción y caducidad en el ámbito del derecho tributario.

La primera de ellas es la demanda de inconstitucionalidad signada a través del Expediente 0004-2019-PI sobre la PDCT del DL 1421, que conllevó a la emisión de la Sentencia 556/2020 de fecha 22 de setiembre de 2020<sup>3</sup>. Conforme a ello, el presente trabajo abordará los extremos jurídicos relevantes que llevaron consigo a determinar si en el presente caso la desestimación de la demanda de inconstitucionalidad se encuentra conforme a nuestro ordenamiento jurídico.

La segunda sentencia, es la demanda de inconstitucionalidad signada a través del Expediente 002-2006-PI/TC<sup>4</sup>, conforme a la cual se cuestionaba la Disposición Transitoria Única de la Ley No. 28647 (en adelante Ley 28647), Ley que sustituye el numeral 2 del artículo 18 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. La Ley 28647 modificó el plazo del cese de la responsabilidad solidaria de los agentes de retención o percepción y “precisaba” que la norma precedente surtía efectos únicamente para los casos anteriores a los hechos ocurridos antes de su modificación.

En la Sentencia se resuelve declarando la inconstitucionalidad de la Disposición Transitoria Única de la referida Ley, analizando dos posibles interpretaciones sobre la aplicación de normas en el tiempo para el caso de caducidad de responsabilidad tributaria. Este caso será analizado también en forma secundaria con la finalidad de analizar con mayor amplitud el trabajo de investigación, y si lo resuelto a través de la Sentencia se encontraba en concordancia de lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución.

---

<sup>3</sup> Publicada el 2 de octubre de 2020 a través de la página web del Tribunal Constitucional.

<sup>4</sup> Publicada el 11 de diciembre de 2005 en el Diario Oficial El Peruano.

En atención a ello el presente trabajo busca alcanzar una adecuada interpretación respecto a la entrada en vigencia de una norma que modifica el inicio del plazo de la prescripción de acción de cobro en la relación jurídica tributaria. A su vez, el presente trabajo de investigación pretende profundizar en cuanto a si lo resuelto por el Tribunal Constitucional respecto a la constitucionalidad de la PDCT del DL 1421 es efectivamente una norma acorde a nuestro ordenamiento jurídico o si existe la posible interpretación sobre su inconstitucionalidad.

Adicionalmente, y conforme al análisis de ambas sentencias, también se buscará determinar si es que antes de la entrada en vigencia del DL 1113 las normas de prescripción contenidas en el Código Tributario efectivamente no regulaban la posibilidad de cobro de parte de la Administración Tributaria. Ello resulta de vital importancia porque es un argumento esbozado por algunos magistrados del Tribunal Constitucional, y que fue base para desestimar la demanda de inconstitucionalidad justificando que no podría existir prescripción de acción de cobro si es que no había posibilidad por parte de la Administración Tributaria del cobro de dicho tributo.

Ahora bien, de manera preliminar la hipótesis del trabajo de investigación es que la PDCT del DL 1421 sería inconstitucional debido a que parte de la premisa con la cual resulta posible modificar el momento de inicio de cómputo de plazo de prescripción de acción de cobro, pudiendo contravenir el principio de seguridad jurídica. En tal sentido, el presente trabajo abordará un análisis de las principales instituciones y disposiciones del ordenamiento jurídico peruano, a efectos de confirmar si dicha hipótesis es cierta o no.

### *Objetivo principal*

Como hemos señalado, el principal objeto de esta investigación es efectuar un estudio de interpretación acorde con el artículo 103 de la Constitución Política del Perú respecto a la entrada en vigor de normas que modifican el cómputo del plazo de la prescripción de acción de cobro en el ámbito tributario.

Si bien en aplicación de la teoría de hechos cumplidos corresponde aplicar la nueva norma a aquellas nuevas obligaciones tributarias, existe una posición dividida de la doctrina (como

señalaremos más adelante) que consideran que esta nueva norma no podría ser aplicable a obligaciones tributarias cuyo inicio de cómputo ya inició. El objetivo será aplicar la teoría de los hechos cumplidos conforme al artículo 103 de la Constitución Política del Perú a efectos de determinar cual sería la interpretación adecuada o si para llegar a dicha conclusión se requiere el análisis de principios generales de la teoría general del derecho y principios propios del ámbito tributario.

Así, se pretenderá en principio buscar un análisis desde el derecho mismo respecto a la aplicación de la teoría de hechos cumplidos, y que se encuentren sustentados en el principio de seguridad jurídica. Posteriormente, se buscará aplicar los métodos de interpretación pertinentes con la finalidad de encontrar la que resulte acorde con la Constitución.

El resultado de este análisis conllevará a esquematizar, en adelante, la aplicación de la entrada en vigor de las distintas normas que modifiquen el inicio de plazo de prescripción tributaria, permitiendo de esta manera mayor predictibilidad para los legisladores y operadores del derecho. Del mismo modo, considero que el análisis podrá ser también utilizado para otras instituciones como la prescripción de determinación o sanción o para la caducidad, incluso en otros ámbitos del derecho público, en pro de velar por una mayor seguridad jurídica.

#### *Objetivos específicos*

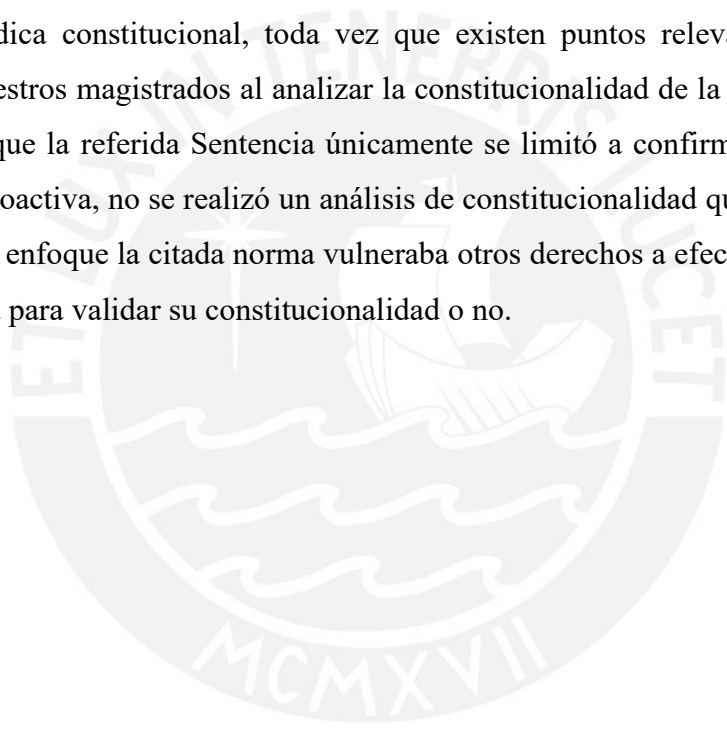
De manera complementaria, el presente trabajo también buscará analizar si la precisión normativa contenida en la PDCT del DL 1421 vulnera el principio de irretroactividad contenido en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú.

Finalmente, se determinará la posible aplicación de otros principios de la teoría del derecho o del derecho tributario, a efectos de buscar el método interpretativo más acorde a la Constitución, el cual no necesariamente es buscar una mayor recaudación tributaria, ya que ello podría perjudicar la legitimidad del Estado en el cobro de tributos.

### *Enfoques metodológicos*

En línea a lo antes expuesto, el presente trabajo de investigación se abordará por un lado conforme a un enfoque jurisprudencial. Ello debido a que la reciente sentencia del TC sobre la constitucionalidad del DL 1421 otorgan un marco coyuntural importante, conforme al cual diversos abogados han expuesto posiciones a favor y en contra de los argumentos contenidos en la sentencia.

No obstante, ello, también corresponderá efectuar un análisis bajo un enfoque de argumentación jurídica constitucional, toda vez que existen puntos relevantes que considero debieron aplicar nuestros magistrados al analizar la constitucionalidad de la PDCT del DL 1421. Además, debido a que la referida Sentencia únicamente se limitó a confirmar que la PDCT del DL 1421 no era retroactiva, no se realizó un análisis de constitucionalidad que permita confirmar si es que bajo dicho enfoque la citada norma vulneraba otros derechos a efectos de aplicar un test de proporcionalidad para validar su constitucionalidad o no.



## CAPÍTULO 1: ESTADO DEL ARTE

Los tributos son por naturaleza la fuente de ingreso económico más importante del Estado, sustentándose en el *ius imperium*. Dicha facultad nace a partir del compromiso ciudadano conforme establece la Constitución Política del Perú de 1993. No obstante, conforme al artículo 74 de la Constitución el cobro de tributos debe realizarse respetándose los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Asimismo, en el ámbito tributario también resulta común que además del pago de tributos se establezcan obligaciones adicionales, en pro de generar una mayor recaudación y prevenir la evasión tributaria, como resultan siendo las obligaciones de efectuar retenciones o percepciones. Ello ha sido señalado por funcionarios de la SUNAT, como es el caso de Palmer de la Cruz, Intendente Nacional de Estrategias y Riesgos de la Superintendencia Nacional Adjunto de Tributos Internos de la SUNAT<sup>5</sup>.

Ahora bien, tanto el pago de las obligaciones tributarias originadas respecto de tributos propios u originadas por la obligación de efectuar retenciones o percepciones por tributos de terceros (a las cuales nominaremos deudas tributarias) tiene – y debe tenerlo - un límite de plazo para que el Estado peruano ejerza acciones para su determinación o la exigencia de su pago.

Es así que el Código Tributario Peruano establece reglas para la prescripción y caducidad de las deudas tributarias, las cuales permiten bajo un principio de seguridad jurídica no mantener en estado de sujeción perpetua a los contribuyentes, y así generar una mayor legitimidad sobre la obligación de pago de las deudas tributarias.

En los últimos años, la rama de derecho tributario ha sido una de las que más cambios estructurales ha tenido. Ya sea para corregir vacíos legales, ampliar hechos a ser gravados o

---

<sup>5</sup> Entrevista realizada por diario Gestión de fecha 14 de mayo de 2018. Recuperado de: <https://gestion.pe/economia/sunat-seis-acciones-enfrentar-elusion-evasion-igv-233581-noticia/>

reorientar la política tributaria conforme a los avances de la tecnología, es usual que el Poder Legislativo o el Poder Ejecutivo (a través de facultad delegada) emitan normas a través de paquetes normativos cada año<sup>6</sup>.

A partir de ello, durante los últimos años se han presentado distintas interpretaciones que vienen generando incertidumbre respecto a la entrada en vigor de normas que modifican el cómputo del inicio, transcurso, los supuestos de interrupción y suspensión, así como los efectos del cumplimiento del plazo de la prescripción o caducidad de la relación jurídica obligatoria.

El presente trabajo busca establecer una interpretación argumentativa y constitucional respecto a la entrada en vigencia de las normas que modifiquen el inicio de cómputo de plazo de la acción de cobro, no obstante, parte del presente análisis podría ser aplicado a la acción de determinación de sanciones y cobro de tributos; sin embargo, ello no será analizado en el presente trabajo.

## **2.1 Aplicación de normas en el tiempo en el ordenamiento jurídico peruano**

En principio, debe tenerse en cuenta que la aplicación de la norma en el tiempo es talvez uno de los problemas jurídicos más importantes del derecho, teniendo sus orígenes de discusión a inicios del siglo XX (Rubio, 2013, p. 27). Basado en el principio de seguridad jurídica los Estados Constitucionales han adoptado normativas que permiten establecer reglas de juego claras a través de las cuales los sujetos obligados puedan conocer desde cuándo y hasta cuándo una norma les resulta aplicable.

Al respecto, el jurista y profesor Marcial Rubio (Rubio, 2013, p. 32) realiza un análisis de la aplicación retroactiva, inmediata y ultraactiva de las normas partiendo de las variables entrada en vigencia y derogación de la norma. En cambio, a partir de las variables, entrada en vigencia y hechos, se plantean las teorías de derechos adquiridos y hechos cumplidos.

---

<sup>6</sup> Véase el segundo pie de página conforme al cual se citan las diversas modificaciones introducidas al Código Tributario en los últimos años.

Del mismo modo, García Toma (García, 2019, p. 652-665) ha realizado un análisis de la normativa peruana del artículo 103 de la Constitución, confirmando que, si bien en la doctrina se diferencia entre las teorías de hechos cumplidos y derechos adquiridos, nuestro ordenamiento se regula bajo la primera teoría.

Nótese que las dos clasificaciones doctrinarias antes descritas resultan relevantes de ser analizadas conforme a lo recogido en la Constitución Política del Perú, a efectos de analizar una interpretación adecuada para el caso de la prescripción y la caducidad.

### 2.1.1 Aplicación retroactiva, inmediata y ultraactiva

Conforme a la variable de entrada en vigencia y derogación de una norma se puede establecer tres posibles efectos en cuanto a su aplicación. El referido autor utiliza el siguiente gráfico para mayor entendimiento:

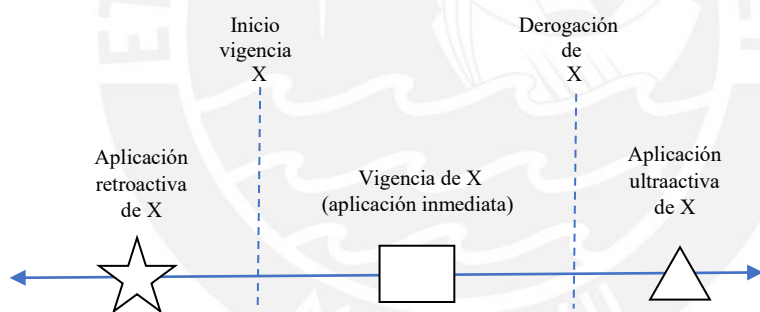


Figura 1. Vigencia de la norma jurídica: Rubio (2009).

De la gráfica expuesta, se verifica que, si se pretendiese aplicar la norma “A” para un momento anterior a su entrada en vigencia, estaríamos frente a una aplicación retroactiva; en cambio, si se pretendiese aplicar la norma A luego de su derogación, estaríamos frente a una aplicación ultraactiva. La aplicación inmediata de la norma ocurrirá en el momento en que se pretenda aplicar la norma “A” para los hechos que hayan ocurrido mientras la referida norma se encontraba vigente.

Habiendo descrito la diferencia entre las tres posibles aplicaciones de una norma, debe tenerse en cuenta que conforme al artículo 103 de la Constitución, por regla general se rige la regla de aplicación inmediata, siendo únicamente posible la aplicación retroactiva en materia penal cuando favorece al reo.

Así como señala expresamente la Carta Magna, no existe en el ordenamiento peruano la posibilidad de la aplicación ultraactiva<sup>7</sup>; por lo que, a un hecho ocurrido o que haya surtido efectos no le será posible atribuir la nueva norma promulgada. Es decir, si es que este hecho hubiera desplegado efectos únicamente debería resultar de aplicación la norma que estuvo vigente cuando el hecho ocurrió.

### ***2.1.2 Sobre la teoría de hechos cumplidos y derechos adquiridos***

Conforme a lo señalado por Marcial Rubio (Rubio, 2013, p. 32), la teoría de los hechos cumplidos y los derechos adquiridos permiten que un Estado proteja a aquellos que se pudieran ver perjudicados por la entrada en vigor de una norma.

En ese sentido, a través de la teoría de los derechos adquiridos, se permite que no resulte aplicable una “nueva” norma a aquellos hechos que sigan desplegando efectos conforme a una regulación anterior. La referida teoría busca proteger la seguridad jurídica en la toma de decisiones de las personas, dejando de lado la inmediatez del cambio de políticas o fuerza de ley de parte del Estado.

En cambio, conforme a la teoría de los hechos cumplidos, la norma resulta aplicable de forma inmediata para los hechos que se generen cuando esta se encuentra vigente. En contrario a lo que ocurre con la teoría anterior, la teoría de hechos cumplidos busca otorgarle al Estado una inmediatez en la aplicación de las normas jurídicas.

---

<sup>7</sup> Análisis particular amerita la celebración de convenios de estabilidad jurídica, conforme a los cuales resulta siendo aplicables de forma ultraactiva una norma modificada. No obstante, este fenómeno ocurre a consecuencia de la celebración del convenio, mas no por aplicación de las normas en sí mismas.



En línea a lo señalado en el artículo 103 de nuestra Constitución Política del Perú, el ordenamiento peruano se rige, de manera general<sup>8</sup>, por la teoría de los hechos cumplidos, siendo por tanto aplicable la norma de forma inmediata para aquellos hechos ocurridos mientras esta se encuentra vigente.

Del mismo modo, en el ámbito tributario, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario establece que *las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.*

Es decir, tal como consagra la Constitución Política del Perú, el Código Tributario reitera la utilización de la norma de forma inmediata y que se orienta bajo la teoría de los hechos cumplidos, salvo disposición expresa de la propia norma.

Es importante precisar que en el ámbito tributario resulta siendo usual que al promulgarse una norma tributaria se establezcan distintas normas de aplicación transitoria o complementaria, a través de las cuales se busca proteger la seguridad jurídica de quienes pudieran encontrarse afectados en aplicación de la teoría de *hechos cumplidos*, por ejemplo, de un nuevo tributo<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Si bien no resulta relevante para el presente análisis, se debe señalar que el artículo 62 de la Constitución Política del Perú establece en materia contractual la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos. No obstante, resulta también importante precisar que, conforme a interpretaciones del Tribunal Constitucional, se ha establecido limitaciones a la aplicación de la teoría de derechos adquiridos en materia contractual, por ejemplo, cuando afecta el interés público.

<sup>9</sup> Un caso que a la fecha viene siendo aplicado es la no afectación al Impuesto a la Renta de la venta de inmuebles de parte de personas naturales que los adquirieron antes del 1 de enero de 2004. Es evidente, que la disposición complementaria busca no afectar económicamente a aquellas personas naturales que compraron un inmueble considerando que, al momento de una eventual venta, no pagarían impuestos. Nótese que, si bien pareciera que nos encontramos frente a una eventual aplicación ultraactiva de la norma anterior o aplicación de teoría de los derechos adquiridos, ello no es así, debido a que existe una norma expresa que limita la aplicación de la nueva norma.

### ***2.1.3 Aplicación relativa (no absoluta) de las normas en el tiempo conforme a los criterios de interpretación del Tribunal Constitucional***

Conforme a lo antes señalado, el artículo 103 de la Constitución establece que la norma en el tiempo es de aplicación inmediata bajo la teoría de los hechos cumplidos, es decir, si una norma entra en vigencia, esta no podrá ser aplicada a aquella norma que haya surtido efectos por haberse cumplido tal hecho.

Sin perjuicio de ello, la aplicación de dicha regla no puede entenderse desde el punto de vista constitucional como absoluto toda vez que en el marco de la interpretación constitucional corresponde en cada caso en concreto analizar si con la finalidad de preservar los principios constitucionales dicha aplicación podría ser relativa, es decir, sin vulnerar el contenido esencial del principio de seguridad jurídica.

De esta manera, resulta importante tener en cuenta que el Tribunal Constitucional en diversas sentencias ha sostenido con relación a la posible afectación de los principios o derechos de los ciudadanos siempre que no afecte el contenido esencial del mismo.

Así también lo ha señalado Juan Salazar (2008) explica:

#### **Salazar 2008**

A modo de conclusión, se dirá que de acuerdo a un gran sector de la doctrina moderna y a las sentencias recientes del Tribunal Constitucional Peruano (Sentencia 4677-2004-PA, 2802-2005-PA/TC, 3330-2004-AA/TC, 1417-2005-AA/TC, Expedientes conjuntos: 0050-2004-AI 0051-2004-AI 0004- 2005-AI 0007-2005-AI 0009-2005-AI), a) el legislador está habilitado a intervenir en la esfera de los derechos fundamentales, pero siempre respetando su contenido esencial; b) el Tribunal es competente en los procesos cuando se ha vulnerado el contenido esencial de los derechos y e) el Tribunal considera que se pueden restringir derechos si estos pierden su contenido esencial. (p. 151)

Como puede verificarse, conforme a diversa jurisprudencia siempre que exista una justificación constitucional, podría admitirse que la teoría de hechos cumplidos sea aplicada de forma relativa. Este criterio resulta importante para analizar el trabajo de investigación, ya que siempre que exista dicha justificación para la PDCT del DL 1421 aun cuando vulnere el artículo 103 de la Constitución, no significaría necesariamente que es inconstitucional.

## **2.2 Prescripción en las distintas ramas del derecho**

### ***2.2.1 Prescripción y caducidad en el derecho civil frente al derecho tributario***

En cuanto a lo que corresponde a la prescripción y caducidad, se tiene que ambas son instituciones de derecho material que constituyen mecanismos de extinción de diversas situaciones jurídicas (Merino, 2007, p. 20) y se encuentran reguladas en el Libro VIII del Código Civil de 1984.

De acuerdo a lo señalado con Marcial Rubio (Rubio, 1987, p. 11-34), estas instituciones responden a la necesidad de garantizar un derecho a quien socialmente le corresponde, “sancionando” la negligencia del titular del derecho con su cancelación de acción o de la acción que lo protege.

En relación a la prescripción, el artículo 1989 de Código Civil señala que la prescripción extingue la acción, pero no el derecho mismo. De otro lado, respecto a la caducidad, el artículo 2003 de la referida norma indica que la caducidad extingue el derecho y la acción correspondiente.

En atención a ello, se advierte que, acorde con la legislación peruana, lo que diferenciaría a ambas instituciones sería la extinción del derecho mismo, lo cual sucede en el caso de la caducidad, pero no en la prescripción. Sobre el particular, Rubio señala que la prescripción está referida al hecho de perder la posibilidad de accionar para solicitar que se reconozca el derecho que legítimamente se tiene; mientras que, de otro lado, la caducidad no mantiene ni el derecho ni la acción (Rubio, 1987, p. 11-34).

Adicionalmente, cabe indicar que solo la caducidad puede ser convencional mientras que la prescripción se funda en razones de orden público; por ello, la prescripción resulta irrenunciable de acuerdo a lo establecido en el artículo 1990 del CC. Asimismo, se concibe que la prescripción será una institución que se opone no frente a la pretensión del acreedor sino a la acción. Finalmente, se concluye que son derechos independientes, y que pueden ser interpuestos de forma separada; no obstante, se precisa de forma particular que a consideración del autor el hecho de no perder el derecho posibilita una futura compensación del autor (Rubio, 1987, p. 11-34).

En relación a la prescripción, parte importante de la doctrina sostiene que la particular atención de esta institución se encuentra en el principio de seguridad jurídica. A razón de ello, se sostiene que el perjuicio de mantener un derecho de cobro de manera indefinida para quien se encuentra obligado a ello, vulnerando el principio de justicia inherente a toda persona (Fernandez, 2001, p. 17-28).

Tal como ocurre en el derecho civil, las instituciones de caducidad y prescripción se asimilan a la institución de la prescripción tributaria, toda vez que, en ambos ámbitos, por un lado, se sanciona la inacción del sujeto que tiene el derecho y, de otro lado, se busca no mantener de manera perpetua la exigencia y persecución del pago de deudas fiscales de parte de los contribuyentes.

No obstante, debe diferenciarse que el derecho civil regula relaciones entre particulares, es decir, no existe un interés público en los efectos de las normas aplicables. Es por esta razón que consideramos que el presente análisis no debería enfocarse desde un punto de vista del derecho civil, toda vez que del otro lado no se encuentra un particular (donde se presumen igualdad de derechos) sino que se encuentra el Estado, quien cuenta con el aparato estatal como principal factor diferenciador.

De igual manera, resulta relevante notar que en las relaciones civiles los actores no tienen el control del cambio de las normas sobre prescripción, lo cual genera una situación de igualdad de

ambas partes sobre los efectos de un cambio normativo en las regulación de la prescripción civil. En cambio, en el ámbito tributario es el propio Estado quien puede modificar las normas sobre el inicio de plazo o el plazo en sí mismo de la prescripción de determinación o acción de cobro de las deudas tributarias.

Esta diferencia no debe ser omitida de análisis, ya que cualquier cambio normativo podría representar eventualmente un beneficio a favor del Estado y en perjuicio de los contribuyentes, no teniendo estos últimos posibilidad de acción frente a un eventual perjuicio generado por dicho cambio normativo.

### **2.2.2 *Prescripción y caducidad en el derecho administrativo frente al derecho tributario***

Adicionalmente a lo antes señalado, corresponde además de analizar las instituciones de prescripción o caducidad desde el ámbito civil, revisar la regulación que existe bajo el enfoque del Derecho Administrativo. Ello en mérito a que el derecho tributario es en buena cuenta parte del derecho administrativo, siendo aplicable los Principios del Derecho Administrativo al ámbito tributario conforme a lo dispuesto en la Norma IX del Código Tributario.

Para dicho propósito corresponde hacer referencia a que conforme a las recientes modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo No. 1272<sup>10</sup> se estableció que la caducidad en el derecho administrativo sería aplicable para el derecho administrativo sancionador.

En atención a las normas citadas, debe señalarse que también en el ámbito administrativo se reconoce a la prescripción y caducidad como instituciones relacionadas debido al efecto de la imposibilidad de persecución del administrado; sin embargo, la caducidad incidirá en el procedimiento administrativo sancionador y la prescripción en la potestad misma sancionadora (Quispe, 2017. p. 1).

---

<sup>10</sup> Decreto Legislativo que modifica la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General y deroga la Ley No. 29060, Ley del Silencio Administrativo (publicada el 20 de diciembre de 2016).

Esta diferenciación permitiría que, conforme a la legislación vigente, únicamente se pueda utilizar la prescripción en el ámbito administrativo como referente a los plazos, toda vez que existe similitudes en cuanto a lo regulado en el derecho tributario.

Adicionalmente a ello, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito civil, en el ámbito administrativo y tributario es el Estado quien se encuentra del otro lado de la relación jurídica. En atención a ello, resulta siendo relevante que el Estado puede cambiar las reglas para el cómputo de plazo de prescripción o caducidad en su beneficio. Por su parte el contribuyente únicamente cuenta con el principio de seguridad jurídica a efectos de que los cambios que introduzca el Estado no vulneren sus derechos.

### ***2.2.3 Interpretaciones aplicables del derecho administrativo respetando el principio de autonomía del derecho tributario***

Considerando los temas que vienen siendo analizados para el objeto del presente trabajo, resulta importante hacer referencia al concepto de la “Autonomía del Derecho Tributario”, toda vez que el desarrollo y/o alcances de este permitirán un mejor análisis respecto al porqué la rama del derecho tributario puede llegar a tener reglas distintas, o inclusive contradictorias con otras ramas del derecho.

Para ello, cabe hacer referencia a los orígenes de esta rama del derecho, siendo necesario remitirnos a la actividad financiera del Estado, la cual corresponde a la actividad de generación u obtención de recursos que realiza el Estado con la finalidad de poder cumplir los fines que le son asignados por la sociedad. Así, tenemos que el Estado tiene ciertas obligaciones que le son atribuidas, tales como; seguridad, educación, salud; entre otras, y para satisfacerlas requerirá de los recursos económicos necesarios que le permitan cumplir con las obligaciones encomendadas.

Bajo este escenario es que surge el Derecho Financiero, con el objeto de regular la mencionada actividad financiera del Estado, a efectos de establecer y regular las normas que resultarán aplicables a las actividades que despliegue el Estado para la consecución de sus fines.

Ahora bien, en lo que corresponde a la obtención de los recursos, no cabe duda de que, regularmente, la mayor fuente de ingresos de un Estado, son obtenidos de los propios individuos que componen la sociedad; siendo así, los tributos una de las formas de recaudación más eficientes en cuanto a la generación de recursos a un Estado.

En ese mismo sentido, la recaudación de tributos implica la existencia de una relación jurídica entre el Estado (a través de los entes que representen a la administración tributaria) y los particulares que serán los obligados a tributar, ya sea mediante la aplicación de impuestos, tasas, o contribuciones.

Ante esta relación que surgirá entre Estado e individuos particulares con motivo de la recaudación de ingresos, surge el Derecho Tributario, rama del derecho que, tal y como lo señala Enrique Vidal, abarca las normas y los principios que regulan los tributos. La referida rama comprende (i) una parte general (que dispone las normas aplicables a las relaciones entre el Estado y los particulares) y (ii) otra especial (que establece las reglas aplicables a los tributos en sí mismos) (Vidal, 1986, p. 70).

Conforme a ello, en el Derecho Tributario se han desarrollado principios, normas, jurisprudencia y doctrina sobre los elementos que son materia de estudio de esta rama legal, que permiten señalar que estamos ante un conjunto de preceptos jurídicos que engloban elementos específicos y propios de la aplicación del derecho tributario. Es decir, esta rama del derecho presenta particularidades que no pueden o no llegan a ser cubiertas por principios o disposiciones de otras ramas del derecho, tales como el derecho administrativo, o el civil, que son con las que comúnmente se pueden encontrar diferencias, o discrepancias. En igual forma, pueden existir lagunas en el derecho fiscal que no pueden ser cubiertas por otras ramas del derecho porque se podría llegar a desnaturalizar los preceptos tributarios.

Ante este escenario, resulta claro que el Derecho Tributario tiene particularidades que permiten afirmar que tiene autonomía respecto a otras ramas del derecho; sin embargo, como se desarrollará en su oportunidad, los operadores del derecho tributario muchas veces recaen en el abuso del concepto de la “Autonomía del Derecho Tributario” a efectos de emitir normas o

aplicar interpretaciones que pueden resultar abusivas o extravagantes frente los derechos de los particulares y en consecuencia, puede generarse un escenario de discordancia entre determinadas normas del derecho tributario y los demás fines perseguidos por el ordenamiento jurídico nacional.

Desde esta perspectiva, analizaremos si la prescripción tributaria de acción de cobro, conforme se encuentra regulada, puede llegar a ser contradictoria o ajena a los principios que regulan la actividad del Estado.

## **2.3 La prescripción conforme al Código Tributario Peruano**

### **2.3.1 *Naturaleza de la institución de prescripción regulada en el Código Tributario Peruano***

Ahora bien, aun cuando algunos autores sostienen que la prescripción en el Derecho Tributario resulta una institución híbrida, puesto que, dada las particularidades de esta rama, se requiere sea adaptada para atender a las características de la rama tributaria.

En suma, la prescripción es un hecho jurídico que requiere para su existencia de dos elementos generadores: el nacimiento de un derecho subjetivo y su falta de ejercicio en el plazo legalmente dispuesto (Corral, 2001. p. 535-543). Como tal la institución de la prescripción, puede regularse en conjunto sobre el derecho y sobre la acción, como de manera independiente.

En cuanto a la caducidad en el ámbito tributario, la doctrina ha señalado que dicha institución no ha sido regulada o recogida; sin embargo, conforme a lo indicado anteriormente, la caducidad extingue el derecho y la acción de exigirlo. Al respecto, si partimos del hecho que el agente de retención o percepción se encuentra obligado al pago únicamente hasta un plazo determinado, pues la Administración no tendría posibilidad de exigir el cobro ni a accionar contra este; por lo que consideramos que nos encontraríamos bajo una figura de caducidad. Cabe indicar que, en este caso, la caducidad no genera que en caso se efectúe un pago de la deuda tributaria, este sea válido jurídicamente, toda vez que lo que ha caducado es la acción de cobro y determinación.



Ahora bien, a efectos de poder realizar un análisis preciso sobre la prescripción tributaria, consideramos omitir el análisis de la caducidad aun cuando existan similitudes en su aplicación, salvo en lo que respecta a la Sentencia recaída en el Expediente 002-2006-PI/TC.

Con la finalidad de poder utilizar lo desarrollado en dicho ámbito a nivel jurisprudencial o normativo para resolver los problemas jurídicos sobre la interpretación aplicable en el conteo de inicio del plazo cuando por ejemplo el procedimiento administrativo ha iniciado. En buena cuenta, en tanto ambas instituciones tienen a la fecha efectos similares en caso se modifique por ejemplo el plazo, el análisis aplicable para la prescripción resultará también aplicable para el caso de la caducidad en el ámbito tributario.

### ***2.3.2 Naturaleza y diferencias sobre la prescripción de acción de cobro y determinación de deuda***

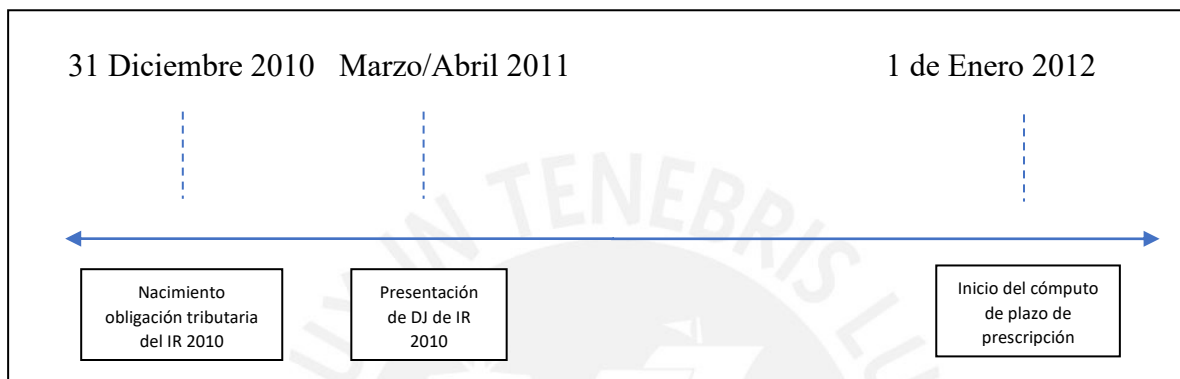
En el Perú el Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo No. 861 y normas modificatorias, establecían que la institución de la prescripción se aplicaba tanto para la facultad de determinar la deuda como para la acción para exigirla. Dicho tratamiento se mantuvo hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 981, vigente a partir del 1 de enero de 2007, conforme al cual se realizó una división sobre la aplicación de reglas de prescripción para la Administración Tributaria: (i) plazo para la acción para determinar la deuda tributaria, (ii) acción para exigir el pago de la obligación tributaria, y (iii) plazo para aplicar sanciones<sup>11</sup>.

A partir de la referida modificación se tiene que la Administración Tributaria se encontraba sometida a reglas de prescripción independientes respecto de la facultad de determinar una deuda y la de exigir el pago de la misma. Ahora bien, conforme a dicha modificación, el inicio del plazo de la prescripción, en ambos casos, se computaba desde el primer de enero siguiente a la presentación de la declaración jurada determinativa del impuesto.

---

<sup>11</sup> También se realizó una división adicional referido a la prescripción de la acción de los contribuyentes para solicitar devoluciones y/o compensaciones; no obstante, en tanto no tiene relevancia con el presente trabajo hemos omitido hacer mención a dicha división.

Es decir, tratándose de una obligación tributaria de Impuesto a la Renta del año 2010 respecto de la cual correspondía presentar declaración jurada en el periodo marzo o abril del año 2011, el inicio del cómputo de la prescripción de determinación y acción de cobro comenzaba el 1 de enero de 2012<sup>12</sup>. Ejemplificamos:



*Figura 2.* Inicio de prescripción de cobro de obligación tributaria de Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Habiendo descrito el tratamiento tributario de la institución jurídica vigente a partir del 1 de enero de 2007, corresponde señalar que los referidos plazos de prescripción podrían ser interrumpidos o suspendidos en su cómputo de parte de la Administración o de parte de los propios contribuyentes. No obstante, la acción de determinación y la acción de cobro tienen reglas distintas respecto al inicio de plazo, causales de interrupción y suspensión recogidas en los artículos 44 y siguientes del Código Tributario.

<sup>12</sup> Cabe indicar que existe una parte de la doctrina que sostiene que el plazo de cómputo de inicio de plazo para el caso de la acción de cobro ocurre únicamente a partir de la notificación de la resolución de determinación o de multa cuando el derecho se genera de parte de la Administración Tributaria, ello en la medida que no existe norma que establezca desde cuando se computa dicho plazo. Al respecto, debe tenerse en cuenta que lo señalado no es materia de discusión del presente trabajo de investigación, por lo que se parte de dicha premisa a efectos de ejemplificar el problema jurídico.

### ***2.3.3 Composición de la institución de prescripción de acción de cobro contenido en el Código Tributario***

Conforme a lo establecido en los artículos 44 y siguientes del Código Tributario, se diferencia en el Código Tributario la acción de determinación y acción de cobro de las obligaciones tributarias, esto es, tributos y multas.

Por un lado, la acción de determinación consiste en la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda iniciar un proceso de fiscalización y conforme a ello determinar una deuda tributaria. En cambio, la acción de cobro es la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda efectuar el cobro de una deuda exigible. En tal sentido, resulta diferente cuando tratamos sobre la acción de determinación y acción de cobro de una deuda tributaria.

Ahora bien, tal cual como ocurre con la prescripción de determinación, la prescripción de acción de cobro cuenta con un momento de (i) inicio de cómputo de plazo, (ii) periodo de cómputo (plazo), (iii) supuesto de interrupción y (iv) supuestos de suspensión. Los cuatro aspectos antes señalados son los que conforman la institución de la prescripción de acción de cobro (y también de determinación) tributaria.

Sobre el particular, resulta importante disgregar tales componentes debido a que la el DL 1113 y la PDCT del DL 1421 modificaron sólo el inicio de cómputo de plazo; por lo que algunos autores consideran que mientras no culmine el plazo, es posible modificar el plazo en sí mismo, pero también el inicio de cómputo de plazo o los supuestos de interrupción o suspensión.

En tal sentido, corresponderá que en el presente trabajo de investigación se analice claramente si es que ello fuera posible, o cual sería la interpretación que sea concordante con los principios constitucionales.

## 2.4 Jurisprudencia vinculada a la aplicación de normas en el tiempo para reglas de prescripción y caducidad tributaria

### 2.4.1 Sentencia recaída en el expediente 002-2006-PI/TC

A efectos de comprender con mayor detalle el análisis de la aplicación de normas en el tiempo en el ámbito tributario, resulta particularmente pertinente lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia No. 0002-2006-PI/TC, a través del cual el Tribunal Constitucional del Perú declaró la inconstitucionalidad de la Disposición Transitoria Única de la Ley 28647.

La modificación normativa que dio origen a la demanda de inconstitucionalidad fue la siguiente:

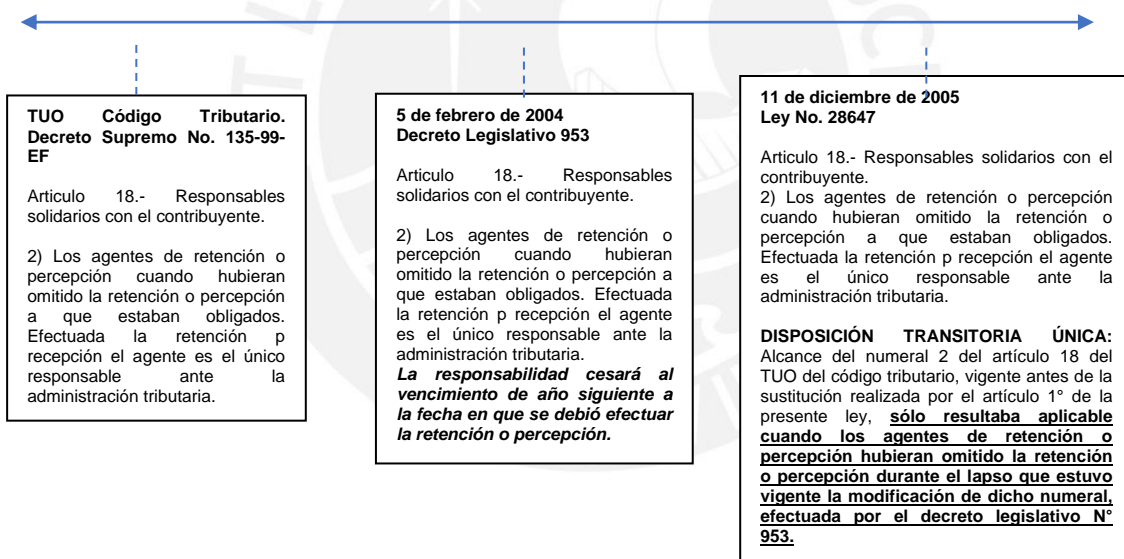


Figura 3. Cambio normativo de la caducidad de la responsabilidad solidaria del artículo 18 del Código Tributario, conforme a las modificaciones del DS 135-99-EF, DL 953 y Ley 28647.

Resulta importante esta sentencia, debido a que en la misma se concluye que la DUT de la Ley No. 28647 es inconstitucional debido a que no es una norma interpretativa y que supuestamente pretende tener efectos retroactivos al limitar la aplicación del DL 953 solo a los hechos que resultaban aplicables cuando dicha norma se encontraba vigente.

Al respecto, corresponderá en el presente trabajo de investigación determinar si la norma en sí misma y la sentencia han realizado un análisis interpretativo acorde con el principio de no retroactividad contenido en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, y conforme a las reglas de aplicación de la entrada en vigencia de la norma en el tiempo tal como se ha indicado anteriormente.

#### ***2.4.2 Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal No. 9789-4-2017***

El DL 1113, vigente a partir del 28 de setiembre de 2012, introdujo algunas modificaciones normativas con la finalidad de corregir el desfase entre la prescripción de la facultad de determinar la deuda y la acción para exigir el cobro de deudas tributarias. Así, la exposición de motivos del DL 1113 precisa que los cambios introducidos buscaban que la prescripción de la acción de cobro se inicie desde la fecha en que la misma fue determinada, esto es, cuando se notifique la resolución de determinación y/o de multa.

Es así, que a partir de la entrada en vigencia del DL 1113 el inicio del cómputo de plazo de la prescripción de la acción de cobro de parte de la Administración Tributaria se computaría desde la notificación de la resolución de determinación y/o de multa, y no desde el 1 de enero del año siguiente de haber presentado la declaración jurada, tal como hemos expuesto en el gráfico del punto 2.3.

Resulta evidente que la promulgación del DL 1113 se encuentra legitimada constitucionalmente, toda vez que la misma pretende corregir un error normativo incorporado por el DL 981 como hemos expuesto anteriormente. No obstante, tal como hemos expuesto, conforme al artículo 103 de la Constitución y la imposibilidad de aplicación retroactiva, dicho cambio normativo únicamente podría ser aplicado para los hechos generados posteriormente.

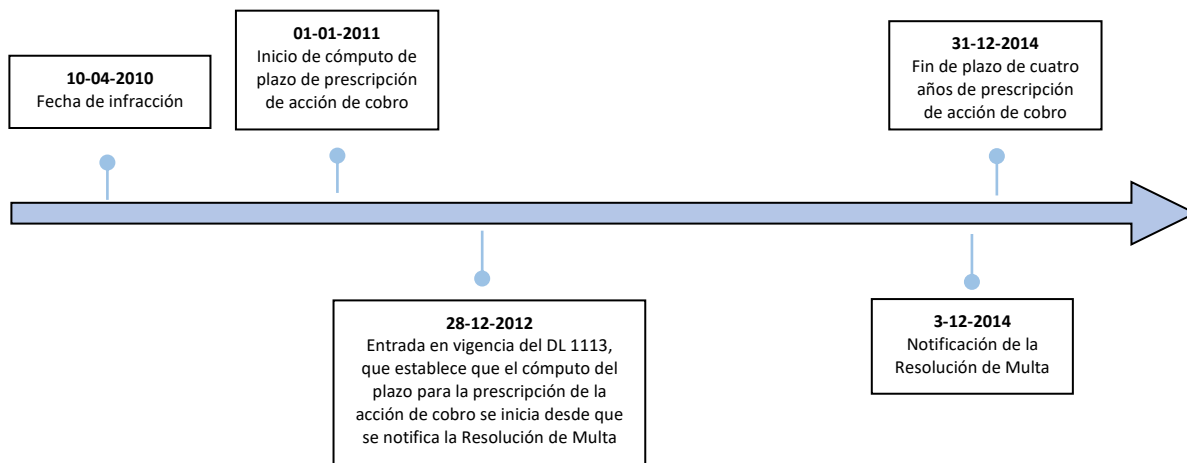
El Tribunal Fiscal en la RTF No. 9789-4-2017 resolvió determinando la prescripción de la acción de cobro de la SUNAT respecto a una infracción por no presentar declaración jurada del ejercicio 2009, la misma que se encontraba sancionada con multa. El Tribunal Fiscal resuelve el

caso centralizando el cuestionamiento en que el DL 1113 incorporó un nuevo supuesto de inicio de cómputo de plazo, el cual entró en vigencia el 28 de setiembre de 2012, pero dicha norma únicamente resultaría siendo aplicable a aquellos casos en los que el cómputo de plazo no había empezado a computarse.

En el caso de análisis debido a que la referida infracción habría sido cometida el 10 de abril de 2010, el contribuyente sostenía que el plazo de cuatro años para que SUNAT ejerza la acción de cobro iniciaba el 1 de enero de 2011 y culminaba el 31 de diciembre de 2014. Por su parte, la SUNAT sostuvo que conforme al DL 1113 el plazo de inicio de acción de cobro ocurría el 3 de diciembre de 2014 (fecha en la que notificó la Resolución de Multa) y finalizaba- en principio- el 2 de diciembre de 2018.

Nótese que, conforme a lo establecido en el artículo 45 del Código Tributario vigente en ese momento, la prescripción de acción de cobro era interrumpida, entre otros, con la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

En el caso de la RTF bajo comentario, el Tribunal Fiscal concluyó que los cambios incorporados por el DL 1113 entraron en vigencia el 28 de setiembre de 2012, por lo que no resultaban siendo aplicables al caso materia de cuestionamiento en la medida que el cómputo de plazo prescriptorio ya había iniciado el 1 de enero de 2011. Ejemplificamos:



*Figura 4.* Prescripción de acción de cobro de infracción cometida en el año 2010.

Conforme al desarrollo contenido en la jurisprudencia administrativa citada, el Tribunal Fiscal concluye que en aplicación de la teoría de hechos cumplidos y aplicación inmediata consagrado en el artículo 103 de la Constitución, el DL 1113 únicamente puede tener efectos jurídicos respecto a hechos ocurridos a partir del 28 de setiembre de 2012.

Dicha jurisprudencia resulta relevante, ya que sienta la posición del Tribunal Fiscal en cuanto a que la entrada en vigencia del DL 1113 no le resulta aplicable a obligaciones tributarias cuyo plazo de inicio de prescripción ya había iniciado, agregando que una interpretación contraria implicaría la aplicación retroactiva de dicho decreto.

#### ***2.4.3 Sentencia recaída en el Expediente 0004-2019-PI***

Con fecha 1 de febrero de 2019, el Colegio de Abogados de Libertad interpuso demanda de inconstitucionalidad contra la PDCT del DL 1421, debido a que se sostenía que esta era inconstitucional por no haber respetado lo establecido en la norma que otorgó las facultades delegadas, el principio de irretroactividad y seguridad jurídica. Es decir, la demanda se sustentó sobre argumentos de forma y fondo.

En atención a dicha demanda, con fecha 2 de octubre de 2020 se publicó la Sentencia 556/2020 conforme a la cual se resolvió desestimando la demanda de inconstitucionalidad con 4 votos a favor de su constitucionalidad y 2 votos en contra.

Al respecto, se debe tener presente que la referida Sentencia sustenta la constitucionalidad en la forma debido a que la Ley No. 30823, ley autoritativa que permitió su promulgación, sí establecía de manera general la habilitación para legislar en (i) materia de prescripción y (ii) hacer más eficiente la gestión de la SUNAT.

De otro lado, en cuanto al fondo de la controversia, se sustenta en declarar su constitucionalidad debido a que el cómputo del inicio de plazo no puede ser separado del plazo en sí mismo. Al respecto debemos precisar que el desarrollo que realizan los magistrados del Tribunal Constitucional sobre este punto es medular, ya que es el primer punto de convergencia que permite justificar su posición jurídica sobre el problema de investigación.

Adicionalmente, el Tribunal Constitucional sostiene que no puede existir inicio de cómputo de plazo de prescripción, siempre que no haya existido facultad de cobro (lógica de la prescripción). Al igual que el caso anterior, este segundo punto es también otro punto de convergencia relevante, conforme al cual algunos autores toman posturas diferentes dependiendo de si consideran que existía o no tal derecho.

Ahora bien, dada la relevancia de este punto, haremos referencia al desarrollo de la posición del Tribunal Constitucional y de diversos autores sobre este punto a efectos de determinar la posición sobre los dos puntos de convergencia antes señalados.

#### ***2.4.4 Posiciones doctrinarias respecto al problema del presente trabajo de investigación***

A propósito de la entrada en vigencia del DL 1421, distintos autores han sostenido tesis sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la referida norma en diversos artículos jurídicos.



Una primera posición es la sostenida por Luis Durán y Hugo Arbieta (Durán, 2020, p. 1-16), conforme a la cual sostienen que la PDCT del DL 1421 es constitucional en mérito a que el Código Tributario diferencia la acción de cobro de la deuda determinada por la Administración Tributaria y la acción de cobro determinada por el contribuyente. A partir de ello, se postula que la referida norma solo realiza una interpretación en pro de la seguridad jurídica.

Conforme a ello, también se realiza un test de proporcionalidad conforme al cual se valora que la acción de cobro de una deuda determinada por la Administración Tributaria únicamente puede computarse desde que esta es efectivamente determinada al concluir el proceso de fiscalización frente al principio de seguridad jurídica, concluyendo que prevalece la razonabilidad en la primera interpretación por la naturaleza misma del cobro de tributos (no puede haber cobro de deuda sin deuda determinada).

Por su parte, Fernando Serrano también considera que la PDCT del DL 1421 es constitucional debido a que no puede existir cómputo de plazo de inicio de la prescripción sin que haya existido la posibilidad de accionarla. Asimismo, conforme a la posición de este autor no existe una independencia autónoma del inicio del plazo frente al plazo en sí mismo, por lo que hasta que este no concluya resulta posible que pueda ser modificado conforme al artículo 103 de la Constitución Política del Perú (Serrano, 2020, p. 23-41).

De otro lado, Hernández Berenguel, García Novoa, Rolando Cevalco y César Dávila han postulado una tesis contraria, sosteniendo que la referida norma es inconstitucional por vulnerar el principio de irretroactividad consagrado en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú.

Hernández Berenguel basa su interpretación principalmente en un análisis histórico y la ratio legis del DL 1311, concluyendo su inconstitucionalidad también a partir de la falta de facultades delegadas de la Ley No. 30823. El referido autor sostiene principalmente su posición en la conclusión vertida por el Tribunal Fiscal en la RTF No. 9789-4-2017 (Hernández, 2020).

Por su parte, García Novoa también sostiene la inconstitucionalidad del DL 1421 principalmente de la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos, analizando que el DL 1113

únicamente puede surtir efectos para las obligaciones que hayan ocurrido con posterioridad a su entrada en vigencia. Una interpretación distinta no solo contraviene lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, sino también la reactivación de deudas prescritas. Para mayor abundamiento el referido autor sostiene que:

### **García 2020**

Una obligación ya prescrita bajo un determinado régimen jurídico no puede ser afectada por un cambio ulterior de normativa, no porque se trate de un hecho agotado ni por efecto de la teoría de los hechos cumplidos, sino porque es una obligación extinguida y, por tanto, no puede ser resucitada por ninguna ley posterior. (García, 2020, p. 32)

Finalmente, Rolando Cevasco y César Dávila (Cevasco, 2020, p. 12) sostienen que la aplicación del test de ponderación de parte de los autores Luis Durán y Hugo Arbieto (Durán, 2020, p. 14) no es correcta desde un punto de vista jurídico en la medida que no existe en el caso de la PDCT del DL 1421 una vulneración al derecho de igualdad, sino una diferenciación justificada.

En consecuencia, en el presente trabajo de investigación se analizarán las posiciones antes descritas a efectos de recabar cuales se encuentran conforme a una interpretación conforme a la Constitución Política del Perú.

## **2.5 Jurisprudencia vinculada a la aplicación de normas en el tiempo en el derecho español**

Resulta importante también tener en cuenta que en lo que respecta al inicio del plazo prescriptorio, regresa a nuestra memoria el viejo vocablo jurídico: “*Dies a quo non computatur in termino, sed computatur dies ad quem*”. La traducción al español en ese sentido sería: “*El día desde el que se inicia el plazo no se computa, pero si al día final*”. Actualmente, conforme a la doctrina se ha quedado con el inicio de dicho aforismo, dies a quo, para referirnos al inicio del plazo prescriptorio; y, dies ad quem para referirnos a la fecha final o a la fecha en la cual termina.

En esta línea la doctora en derecho tributario de nacionalidad española Ana Belén Macho, concluye en su estudio sobre la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, que la norma que modifica el plazo de prescripción puede ser aplicada a situaciones jurídicas que se encuentran con prescripción en curso, en la medida que su ejecución es continua. De otro lado, plantea que la aplicación del nuevo dies a quo no podría ser modificado por una nueva norma en la medida que los efectos jurídicos del inicio y final del cómputo de plazo ya se habrían íntegramente en el pasado, caso contrario se estaría frente a un supuesto de retroactividad plena<sup>13</sup> (Macho, 2005, p. 315).

Del mismo modo, la referida autora cita diversa jurisprudencia española referido al inicio del plazo, el plazo en sí mismo, los supuestos de interrupción y suspensión y los efectos de su transcurso. Considero esta tesis doctoral y la jurisprudencia española como un punto de partida importante a efectos de analizar la similitud con el caso peruano al tener semejanza en las instituciones de prescripción y caducidad en el ámbito tributario.

---

<sup>13</sup> La autora cita el caso de la STS de 6 de febrero de 1999 (ponente D. Pascual Sala), que desarrolla un caso en España, el mismo que en su posición estaría aplicando una norma retroactivamente, que conforme a la legislación española no se encuentra permitido. Esta posición se fundamenta en la concepción sustantiva de la regla de prescripción, debido a que el cómputo de plazo se configura con el nacimiento de la obligación tributaria.

## CAPÍTULO 2: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

### 3.1 Aplicación del enfoque metodológico

Como hemos señalado anteriormente, el presente trabajo de investigación busca realizar un análisis jurídico de la aplicación de las normas en el tiempo a las obligaciones tributarias cuyo inicio de plazo de prescripción ha sido modificado cuando este viene siendo contabilizado.

Particular situación ha ocurrido recientemente en el ámbito tributario, a propósito de la publicación de DL 1421 y ha generado distintos pronunciamientos a nivel doctrinal, respecto a si dicha norma sería constitucional o inconstitucional al precisar que la modificación introducida por el DL 1113 resultaba siendo aplicable para obligaciones tributarias anteriores a la entrada en vigencia de esta última.

Del mismo modo, anteriormente, se esbozaron distintas interpretaciones respecto a lo establecido en la Disposición Transitoria Única de la Ley No. 28647, a través de la cual se modificó el plazo del cese de la responsabilidad solidaria de los agentes de retención o percepción y que “precisaba” que la norma precedente y modificada surtía efectos únicamente para los casos anteriores a los hechos ocurridos antes de su modificación. No obstante, el Tribunal Constitucional emitió la Sentencia recaída en el Expediente 002-2006-PI/TC, conforme a la cual se declaró la inconstitucionalidad de la Disposición Transitoria Única de la referida Ley, analizando dos posibles interpretaciones sobre la aplicación de normas en el tiempo para el caso de caducidad de responsabilidad tributaria.

En atención a lo antes señalado, se verifica claramente que existe un problema de interpretación sobre la entrada en vigencia de las normas aplicables para los plazos de prescripción y caducidad en el ámbito tributario.

Para efectos de que dicho análisis sea adecuadamente abordado hacia una interpretación conforme a la Constitución Política del Perú, el problema de investigación se enfocará

principalmente en determinar si desde un punto de vista fáctico la PDCT del DL 1421 afecta situaciones jurídicas respecto de las cuales ya se produjo sus efectos jurídicos.

Siendo ello así, a efectos de enfocar el problema de investigación, considero relevante indicar que se utilizará un enfoque de (i) argumentación jurídica, (ii) jurisprudencial y (iii) de derecho comparado. El tercer enfoque principalmente por los antecedentes que a la fecha existen en Colombia y España.

Se ha optado por elegir los tres enfoques antes indicados, ya que considero que los otros dos enfoques no resultarían siendo relevantes para el análisis. El enfoque de riesgos legales no resulta aplicable, ya que dicho análisis se encuentra relacionado a las consecuencias aplicables al devenir de una empresa; sin embargo, el presente de trabajo de investigación busca un análisis general en relación con la Constitución.

Del mismo modo, el enfoque de impacto regulatorio no resulta aplicable porque en el presente caso al tratarse de obligaciones tributarias, consideramos que debe existir una igualdad entre Estado y contribuyentes de manera imparcial, y que en ningún caso genera doble perjuicio, sino más bien un perjuicio para una de las dos partes.

En atención a lo antes expuesto, procedemos a aplicar los tres enfoques determinados y su aplicación al presente trabajo de investigación.

### **3.2 Enfoque jurisprudencial**

La jurisprudencia en su naturaleza de fuente de derecho, ha ejercido a lo largo de la historia un papel fundamental al momento de interpretar las normas jurídicas del ordenamiento legal.

Ahora bien, en cuanto a lo que debe entenderse por el término “jurisprudencia”, existen diversas definiciones que, si bien podrían desarrollarse en este espacio, no resultan necesarias para los fines del presente estudio. No obstante, sí resulta pertinente señalar que la jurisprudencia, a modo de síntesis, puede entenderse como aquel criterio constante y uniforme

emitido por los órganos administradores de justicia que tienen la facultad de interpretar los postulados normativos y aplicar derecho.

Por su parte, en el plano tributario, en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario se ha previsto expresamente que entre las fuentes del derecho tributario se encuentran; entre otras, la jurisprudencia, sin embargo; no se desarrolla este concepto, por lo que resulta ser una fuente que no se encuentra delimitada por el ordenamiento tributario peruano.

Ahora bien, teniendo en cuenta el desarrollo del derecho tributario en el Perú, es preciso indicar que podemos señalar que calzan en el concepto de fuente del derecho; la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional, en su condición de máximo intérprete de la Constitución, así como aquella emitida por el Tribunal Fiscal, última instancia administrativa a nivel nacional en materia de tributos internos y aduanera que se encarga de resolver las controversias entre los administrados y las diversas administraciones tributarias.

Nótese que la función de estos órganos administradores de justicia es justamente la interpretación de las normas jurídicas que pueden generar posiciones contradictorias, y que llegan a estas instancias con el fin de obtener justicia en la aplicación del derecho.

Cabe agregar que la función interpretativa de estos órganos resulta de suma importancia, puesto que para aplicar el derecho no solo tienen en cuenta solo a las normas jurídicas correspondientes, sino al contexto práctico en el que se debe aplicar la norma, por lo que su interpretación evalúa las consecuencias particulares que puede tener la aplicación de una norma, generándose así una interpretación más “justa”.

Del mismo modo, el autor Lozano ha señalado que a efectos de aplicar la propuesta metodológica para el “análisis jurisprudencial de fallos tributarios”, se debe analizar el problema jurídico, la regla jurídica, la sombra “decisional”, la crítica jurídica, tipo de sentencia y la interpretación del precedente (Lozano, 2017, p. 90-91). De este modo, se verificará que, en el presente caso, tanto las sentencias emitidas como la que se emitirá en los próximos meses respecto del Expediente 0004-2019-PI/TC, referido a la demanda de inconstitucionalidad

presentada contra la PDCT del DL 1421 resultaran de vital importancia a efectos de aplicar el análisis propuesta por la autora Lozano en aplicación de la presente metodología.

Conforme a lo señalado, resulta evidente la importancia de la aplicación de la jurisprudencia como fuente del derecho, y en consecuencia es necesario recurrir a ella a efectos del desarrollo de la argumentación jurídica.

Justamente en atención a ello, el presente trabajo de investigación parte de analizar también los argumentos vertidos en la Sentencia No. 0002-2006-PI/TC a través del cual el Tribunal Constitucional del Perú declaró la inconstitucionalidad de la Disposición Transitoria Única de la Ley 28647. Específicamente entre las fojas 24 a 29 el Tribunal Constitucional desarrolla la posición, analizando también jurisprudencia vertida por el Tribunal Fiscal respecto al tema.

Del mismo modo, resulta relevante la jurisprudencia la RTF No. 9789-4-2017 emitida por el Tribunal Fiscal de carácter de observancia obligatoria, conforme a la cual estableció como criterio vinculante para la Administración Tributaria que *“el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo”*.

Conforme al desarrollo contenido en la jurisprudencia administrativa citada, el Tribunal Fiscal concluye que en aplicación de la teoría de hechos cumplidos y aplicación inmediata consagrado en el artículo 103 de la Constitución el DL 1113 únicamente puede tener efectos jurídicos respecto a hechos ocurridos a partir del 28 de septiembre de 2012. Como se verifica, el Tribunal Fiscal desarrolla el tema materia de investigación concluyendo una posición independiente y que ha sido modificada a partir de la entrada en vigencia del DL 1421 porque precisa de forma obligatoria su aplicación.

### ***3.2.1 Sentencia 556-2020: Análisis sobre el cumplimiento de requisitos formales en la promulgación de la PDCT del DL 1421***

Conforme hemos expuesto en el capítulo anterior, el cuestionamiento de la demanda de inconstitucionalidad se sustentaba principalmente en que la Ley No. 30823 no reguló de manera clara cuales eran los aspectos que sustentaban claramente la delegación de facultades para modificar o precisar los plazos de prescripción.

En principio, debemos señalar que la Ley No. 30823 establecía al menos lo siguiente:

#### ***“Artículo 2. Materias de la delegación de facultades legislativas***

*En el marco de la delegación de facultades a la que se refiere el artículo 1 de la presente ley, el Poder Ejecutivo está facultado para legislar sobre las siguientes materias:*

*(...)*

*g) Modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF, a fin de brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar, estableciendo la configuración de infracciones y sanciones vinculadas con dicha disposición; establecer parámetros para su no aplicación a las micro y pequeñas empresas (MYPE); y ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales por aplicación de la cláusula antielusiva general, garantizando el derecho al debido proceso de los contribuyentes. Además, establecer modificaciones a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes, así como medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria relativas a las reglas sobre medidas cautelares.*

*h) Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio. Queda prohibido derogar, sustituir o modificar la Ley de Presupuesto y la Ley de la Cuenta General de la República; así como regular materias reservadas a la Ley 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo,*



*al Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante el Decreto Supremo 017-93-JUS, o que afecten su autonomía.*

*(...)*”

*(Subrayado nuestro)*

Conforme señala el Tribunal Constitucional, los literales g) y h) habrían conferido la posibilidad y derecho al Poder Ejecutivo de poder legislar en cuanto a la posibilidad de precisar las reglas de prescripción de deudas tributarias.

El Tribunal Constitucional agrega a este análisis que, si bien las facultades delegadas deben ser específicas, ello no enerva que necesariamente deban ser explícitas, siendo suficiente lo señalado en los literales antes citados.

Sobre este punto resulta importante hacer referencia a que conforme a nuestra Constitución la legitimación tributaria se encuentra otorgada al Congreso de la República. En tal sentido, toda facultad delegada debe ser por ende discutida, concebida o cuestionada por el propio Congreso de la República.

En atención a ello, resulta claro que dicha delegación de facultades no puede ser general, sino que tiene que ser solicitada de manera clara y discutida para su delegación; caso contrario, la delegación pierde sentido y se vulnera indirectamente la Constitución Política del Perú.

Asimismo, al revisar el Diario de Debates sobre la Ley No. 30823, se verifica que en su aprobación no existió ningún tipo de análisis, comentario o discrepancia sobre la delegación de facultades para exigir el cobro de tributos adeudados a partir de modificar las reglas de prescripción.

En tal sentido, consideramos que la generalidad y la revisión del Diario de Debates de su aprobación, conllevan a sostener que en el presente caso no existió una correcta facultad delegado; por lo que discrepo del análisis del Tribunal Constitucional antes expuesto.

### ***3.2.2 Sentencia 56-2020: Análisis sobre la cuestión de fondo que confirmó la constitucionalidad de la PDCT del DL 1421***

#### ***3.2.2.1 Sobre la imposibilidad de independencia del inicio de plazo al analizar la aplicación de normas en el tiempo a la prescripción***

De acuerdo a lo indicado en el capítulo anterior, la posición del Tribunal Constitucional parte de la premisa de la indivisión del momento de inicio cómputo de plazo de la prescripción.

Para estos efectos, debemos precisar preliminarmente que, si el Código Tributario establece un plazo de 4 años para el transcurso de la prescripción, en aplicación de la teoría de los hechos cumplidos, antes de que concluya dicho plazo una norma pueda modificar el plazo de cuatro (4) a siete (7) años y ello deba surtir efectos jurídicos. En efecto, ello es posible.

Una posición en contrario, conforme a la cual se deba respetar los 4 años, y la modificación de 7 años no deba surtir efectos, no sería otra cosa que intentar aplicar la teoría de derechos adquiridos, la cual no se encuentra acorde con nuestra Constitución.

Habiendo aclarado ello, la posición que en su mayoría adopta el Tribunal y que es expuesta a mayor amplitud por el magistrado Eloy Espinosa-Saldaña es la que sostiene que al igual que el plazo, el inicio del cómputo no puede ser entendido de forma independiente. Es decir, existe la posibilidad que antes de que culmine el plazo de 4 años (en el ejemplo anterior), se pueda modificar la fecha de inicio de cómputo de plazo de prescripción.

Al respecto, debemos señalar que no compartimos esta posición debido a que el hecho en sí mismo del cómputo ya se habría computado. En tal sentido, no puede existir una división de la aplicación del tiempo para hechos que ya han ocurrido bajo la justificación que la institución de prescripción debe entenderse como una unidad.

En este mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal a través de la RTF de Observancia Obligatoria 9789-4-2017, la cual se sustenta principalmente en que existe una

relación entre el nacimiento de la obligación tributaria y el cómputo de inicio de plazo de prescripción.

Así también, resulta de vital importancia el análisis doctrinal y jurisprudencial del caso español, conforme al cual a partir del entendimiento del *dies a quo* la PDCT del DL 1421 conllevaría a considerar que es una norma retroactiva que contraviene el artículo 103 de la Constitución.

Asimismo, para poder analizar de manera integral dicha vulneración, corresponde analizar la naturaleza de la institución de la prescripción de acción de cobro, en primer lugar, desde el ámbito administrativo. Ante ello, se verifica que al tratarse ambas ramas del derecho público (relación administrado/contribuyente frente al Estado) se verifica que, en efecto, la prescripción como institución tiene plazos conforme a los cuales se evita una persecutoriedad limitada por parte del Estado.

En esta línea, cobra importancia también el principio de seguridad jurídica que, como ya se ha expuesto en el capítulo anterior, permite que el Estado establezca reglas de juego claras frente a la inversión empresarial. Una vulneración en ese sentido, no solo generaría una desprotección a la inversión privada, sino a su vez, una vulneración al derecho de propiedad y al régimen de economía social de mercado.

Como se verifica el problema de investigación analizado sobre este punto alcanza a determinar que la PDCT del DL 1421 habría vulnerado el artículo 103 de la Constitución, afectando principios constitucionalmente protegidos y el régimen constitucional de la economía estatal.

No obstante, también resulta relevante contrastar el análisis de la vulneración antes descrita frente a la naturaleza de las normas de prescripción reguladas en el Código Tributario. Para estos efectos, debe diferenciarse entre la prescripción de acción de cobro y de la determinación de deuda tributaria y sanciones tributarias.

### **3.2.2.2 Sobre la imposibilidad de SUNAT de exigir el cobro de deudas tributarias**

Conforme hemos desarrollado anteriormente, algunos magistrados del Tribunal Constitucional sostienen la posición de declarar constitucional en el fondo debido a que no puede existir inicio de cómputo de plazo de prescripción de acción de cobro sin que haya deuda determinada.

Sobre el particular, discrepamos de lo señalado, ya que no es cierto que la SUNAT no haya tenido un plazo de cómputo de la prescripción. Por el contrario, si lo tenía pero que conforme a su regulación vigente hasta el año 2012 no era muy eficiente.

Para poder desarrollar la discrepancia señalada, cabe hacer referencia a la posición expuesta por los autores Fernando Serrano, Luis Durán y Hugo Arbieta, conforme al cual debe diferenciarse la acción de cobro de una deuda determinada por el contribuyente y una deuda determinada por SUNAT.

Sobre el particular, debe precisarse que el Código Tributario no hace dicha diferencia, sino que se refiere de manera general a deudas exigibles, conforme definición contenida en el artículo 115 del Código Tributario. En tal sentido, si las normas de prescripción no hacen una diferenciación sobre la exigencia de tales deudas, consideramos que no debe efectuarse. Ello vulneraría claramente la extensión interpretativa de una disposición expresa, con cargo a hacerla más eficiente.

Adicionalmente a ello, corresponde precisar que, conforme a las normas vigentes antes del año 2012, la prescripción de acción de cobro para deudas determinadas por la SUNAT podría ser efectivamente cobradas siempre que la SUNAT previo al cumplimiento del plazo de cuatro años iniciaba proceso de fiscalización.

Para mayor abundamiento, por ejemplo, si tomamos como referencia el Impuesto a la Renta del año 2008 de una empresa, el plazo de prescripción de la acción de cobro se computaba desde el 1 de enero de 2010 (toda vez que el inicio de cómputo de plazo se inicia desde el 1 de enero

del año siguiente a la presentación de su declaración). Así, en caso la SUNAT inicie una fiscalización en el año 2011 y determina una deuda, el plazo de inicio de acción de cobro de dicha deuda podía claramente iniciar antes de su prescripción. En caso el contribuyente impugnaba los valores notificados, durante su tramitación se suspendía el computo del plazo de 4 años de la prescripción.

En atención a lo antes desarrollado, no compartimos la posición del Tribunal Constitucional en el sentido, que la SUNAT no tenía posibilidad de cobro, cuando como hemos expuesto sí la tenía solo que previamente debería iniciar una fiscalización. Por tanto, aun cuando las reglas de prescripción de acción de cobro no eran eficientes, ello no significa que debe realizarse una interpretación que sea contraria a la literalidad de las leyes establecidas.

### **3.3 Enfoque de argumentación jurídica**

El problema de investigación se basa principalmente en las instituciones jurídicas de prescripción y caducidad. Es justamente la lógica jurídica la que conlleva a una interpretación porque parte de un supuesto de hecho.

Partiendo de este tipo de enfoque, se puede permitir la aplicación de interpretaciones sistemáticas, ratio legis e histórico que resultan aplicable en el presente caso. Adicionalmente, también resulta aplicable analizar los principios de interpretación desde el punto de vista constitucional, como son el principio de unidad de la Constitución, concordancia práctica y fuerza normativa de la Constitución, los cuales permitirían en el presente caso realizar un análisis lógico jurídico con la finalidad de lograr una mejor interpretación.

En esta línea se ha propuesto en el presente trabajo el desarrollo de la aplicación de las normas en el tiempo en el ordenamiento peruano, el mismo que se desprende de lo establecido en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú.

Del mismo modo, corresponderá analizar si en el presente caso existió efectivamente una ausencia de norma que regule el plazo de inicio de acción de cobro, o si la norma que existía no

resultaba aplicable a los casos en que las deudas eran determinadas por la SUNAT conforme lo señalan los autores Luis Durán y Hugo Arbieta. Se debe tener presente que dicha posición contraviene lo señalado expresamente por el artículo 44 del Código Tributario, y que únicamente la justificación a la inaplicación de dicha norma es la razonabilidad o ineficiencia de la norma anterior.

Posteriormente, se propone hacer un comparativo sobre el desarrollo vigente de las instituciones de la prescripción y caducidad en el ámbito civil, administrativo y tributario. De esta manera se podrá lograr establecer las particularidades y finalidades que cada área del derecho le otorga, para que a partir de las similitudes que se encuentren se puedan aplicar las mismas reglas jurídicas. Ello sin perjuicio de que cada área de derecho ha venido regulando – distorsionando – de forma distinta ambas instituciones sin tomar en cuenta las bases de las mismas a lo largo de la historia del Derecho.

### ***3.3.1 Sobre la seguridad jurídica vinculada a la modificación de reglas de prescripción***

Conforme a lo señalado en el primer capítulo, resulta claro que existe una estrecha vinculación entre la prescripción y la seguridad jurídica, y principalmente en lo que respecta al derecho tributario toda vez que deben existir reglas claras a efectos de promocionar la inversión en el país. Así, por ejemplo, García Novoa señala que *“los procedimientos tributarios, y en especial el destinado a adoptar un acto de liquidación y la figura de la prescripción tienen un punto en común, en tanto que ambos sirven para dotar de certeza a la posición jurídica del contribuyente”* (García, 2006, p. 38).

Siendo ello así, en el presente caso resulta relevante notar que una interpretación conforme a la cual el plazo de inicio de la prescripción pueda ser modificado afecta el principio de seguridad jurídica. Al ser la prescripción jurídica una institución que genera la extinción de la obligación de pago de una deuda tributaria, el riesgo de la imprescriptibilidad conforme al propio interés del Estado genera un riesgo e indefensión contra los contribuyentes.

A partir de ello, consideramos inexacto la posición de mayoría del Tribunal Constitucional conforme al cual se legitima que a través de la PDCT del DL 1421 el Estado a través de facultad delegada pueda emitir normas que genere la imprescriptibilidad de deudas tributarias.

En esta línea, es importante hacer referencia a la diferencia existente entre la prescripción civil y la tributaria. Conforme a lo desarrollado en el capítulo anterior, existe una importante diferencia entre la prescripción civil y la tributaria debido a que en la prescripción civil existe una igualdad de las partes frente a los efectos que generen los cambios normativos. Por ejemplo, si se incrementa el plazo de prescripción de una deuda, ello generará un beneficio para el acreedor porque tendrá mayor tiempo para poder cobrar su deuda, y en perjuicio para el deudor, porque tendrá que esperar un tiempo adicional al que inicialmente tenía previsto. Mientras que, de forma contraria, en la prescripción tributaria no existe aquella igualdad, ya que el Estado resulta ser también parte.

Ahora bien, en el caso de la acción de la acción de cobro, el Estado como parte acreedora no se encuentra en igualdad de condiciones que el contribuyente. El Estado podría emitir normas que generen el incremento de plazo o la modificación del inicio del mismo, que generen un beneficio directo en la posibilidad de que su derecho de cobro no prescriba. En esta línea, y teniendo en cuenta la importancia de la seguridad jurídica en las reglas de prescripción, perdería sentido que el Estado en la relación jurídica tributaria tenga un mayor derecho y una potencial facultad de imprescriptibilidad de las normas.

Una interpretación que permita que el Estado no cuenta con límites para poder exigir el cobro de una deuda de forma indeterminada, conllevaría a una falta de legitimidad y desincentivo de la inversión privada en el país. En atención al interés que existe en el Estado de modificar reglas de prescripción en su beneficio, estos cambios deberían ser interpretados bajo una aplicación para nuevas obligaciones tributarias y no para aquellas que se encuentran siendo computadas.

Es importante tener en cuenta que esta posible sujeción del Estado de forma ilimitada incluso ha sido oportunamente advertida por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en adelante CIAT). El CIAT ha sido la institución encargada de dar apoyo y promover a los

gobiernos nacionales americanos al mejoramiento y evolución de las instituciones del Derecho Tributario. Siendo el producto más relevante de dicha institución el Modelo de Código Tributario para América Latina.

Así, en su último modelo de Código Tributario del año 2015, el CIAT respecto del artículo 69 respecto a la interrupción de la prescripción señala, entre otros, lo siguiente: “(...) *se estima conveniente establecer un límite en el plazo total de prescripción que puede darse, en respeto del principio de seguridad jurídica que evite sucesivas e inagotables interrupciones al plazo de prescripción*” (CIAT, 2015:76-77).<sup>14</sup>

Lo que el CIAT recomienda es que justamente los Estados pongan un límite a un eventual abuso de la interrupción de la prescripción de las deudas tributarias, en pro del principio de seguridad jurídica. Conforme a ello se confirma la estrecha relación y la eventual vulneración del principio de seguridad jurídica que pueda ocurrir por un mal diseño y ejecución de las reglas de prescripción del cobro de las deudas tributarias.

### **3.4 Enfoque de derecho comparado**

En el ámbito tributario, debemos reconocer que la obligación tributaria y sus principales aspectos sustanciales y formales se basan principalmente en la construcción dogmática de fuentes de derecho de otros países. En ese sentido, se reconoce que el derecho tributario no se origina en el Perú, salvo por algunas regulaciones como fue el caso de la Utilización de Servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas.

En mérito a lo indicado, es que justamente corresponde analizar experiencias sobre la aplicación de las normas en el tiempo aplicadas al ámbito tributario y más específicamente a las instituciones de prescripción y caducidad.

---

<sup>14</sup> El texto citado lo puede encontrar en la siguiente página: <https://www.ciat.org/nueva-version-del-modelo-de-codigo-tributario-del-ciat/>



### ***3.4.1 Sobre la jurisprudencia comparada aplicable a la interpretación de reglas de prescripción en el derecho español***

Existe diversa jurisprudencia en el derecho comparado – principalmente en Colombia y España - que tiene importante relevancia para el tema de análisis. Por un primer lado se tiene que a través de Sentencia de la Corte Constitucional De la República de Colombia de No. C-076/07, conforme a la cual se ha emitido pronunciamiento respecto a la aplicación de la norma tributaria en el tiempo. En el caso materia de cuestionamiento, la norma en discusión pretendía que la regla de deducción de gastos resulte aplicable retroactivamente so pretexto de una norma interpretativa.

En este caso, se concluye que bajo una norma interpretativa no resulta posible disfrazar la aplicación retroactiva de una norma. En tal sentido, a partir de la aplicación de la teoría de hecho cumplidos y principio de irretroactividad de la ley, se declara la inconstitucionalidad de la norma en cuestión.

De otro lado, en cuanto a la jurisprudencia y doctrina española, resulta relevante hacer referencia a lo señalado por la doctora española Ana Belén Macho, quien concluye en su estudio sobre la aplicación de la norma tributaria en el tiempo que, la norma que modifica el plazo de prescripción puede ser aplicada a situaciones jurídicas que se encuentran con prescripción en curso, en la medida que su ejecución es continua.

La referida autora plantea que la aplicación del nuevo *dies a quo* no podría ser modificado por una nueva norma en la medida que los efectos jurídicos del inicio y final del cómputo de plazo ya se habrían íntegramente en el pasado, caso contrario se estaría frente a un supuesto de retroactividad plena<sup>15</sup>(Macho, A.,2005, p. 315). Para efectos de comprender lo antes señalado, refiriéndonos al inicio del plazo prescriptorio, regresa a nuestra memoria el viejo vocablo

---

<sup>15</sup> La autora cita el caso de la STS de 6 de febrero de 1999 (ponente D. Pascual Sala), que desarrolla un caso en España, el mismo que en su posición estaría aplicando una norma retroactivamente, que conforme a la legislación española no se encuentra permitido. Esta posición se fundamenta en la concepción sustantiva de la regla de prescripción, debido a que el cómputo de plazo se configura con el nacimiento de la obligación tributaria.

jurídico: *“Dies a quo non computatur in termino, sed computatur dies ad quem”*. La traducción al español en ese sentido sería: *“El día desde el que se inicia el plazo no se computa, pero sí al día final”*. Conforme a lo señalado por la autora, la doctrina se ha quedado con el inicio de dicho aforismo, dies a quo, para referirnos al inicio del plazo prescriptorio; y, dies ad quem para referirnos a la fecha final o a la fecha en la cual termina.



## CAPÍTULO 3: DISCUSIÓN

### 4.1 Afectación del artículo 103 de la PDCT del DL 1421 por la inexistencia de deudas incobrables de parte de SUNAT

Como hemos señalado en el capítulo anterior, conforme a una interpretación histórica de las normas de prescripción de las obligaciones tributarias se verifica que la prescripción de acción de cobro fue inicialmente regulada sin establecer una diferencia entre la acción de cobro de deudas determinadas por el contribuyente y deudas tributarias determinadas por la Administración Tributaria.

Esta diferenciación si bien fue corregida al promulgarse el DL 1113, ello no enerva que desde el año 2007 la prescripción de acción de cobro de la Administración Tributaria pueda haber sido limitada. Derivándose de este modo un problema de interpretación jurídica a considerar en la medida que, si la prescripción tiene como naturaleza “castigar” la inacción del ejercicio de un derecho, la Administración Tributaria no contaba realmente con un plazo suficiente para accionar dicho derecho<sup>16</sup>.

A efectos de analizar el plazo suficiente, como se ha señalado anteriormente, se verifica que la Administración Tributaria sí tenía un plazo para la determinación y cobro de al menos tres años, las situaciones materia de discusión se abocan principalmente en aquellos casos en dicha entidad inició fiscalización en el último año, o que inició fiscalización en un periodo anterior al cuarto año, pero que tomó más de cuatro años debido a la complejidad de los expedientes.

---

<sup>16</sup> Similar situación ocurre en el caso de los contribuyentes al cuestionar una resolución de determinación o de multa efectuando un pago de los valores bajo protesto de que el pago que devenga en indebido al culminar el procedimiento contencioso. En la medida que las reglas de prescripción no establecen una suspensión del plazo de la prescripción durante el plazo contencioso, ello genera que los contribuyentes puedan perder el derecho de la devolución del dinero pagado bajo protesto, aun cuando se viene cuestionando la procedencia de los valores.

Resulta de vital importancia este hecho, ya que en buena cuenta la Administración Tributaria sí contaba con un plazo para cobrar deudas tributarias, siempre que previamente haya iniciado fiscalización.

En tal sentido, los supuestos materia de discusión principalmente son aquellos donde la SUNAT no tomo las previsiones del caso para iniciar fiscalización con la debida anticipación. En tal sentido, aun cuando el Gobierno conocía el error en las reglas de prescripción, no oriento un cambio oportuno en la gestión de fiscalización y mantuvo la inacción de fiscalizar aquellos ejercicios que corrían el riesgo de ser eventualmente cuestionados.

En virtud de lo expuesto, no coincidimos con la postura del Tribunal Constitucional al resolver la constitucionalidad de la PDCT del DL 1421, la misma que también fue desarrollada por los autores Hugo Arbieto y Luis Durán, toda vez que sí existía un plazo al menos de tres años para que la SUNAT pueda exigir el cobro de deudas tributarias desde la fecha en que estas fueron determinadas por los contribuyentes. Para ejemplificar lo antes señalado, consideramos relevante tomar el mismo caso de la RTF No. 9789-4-2017:

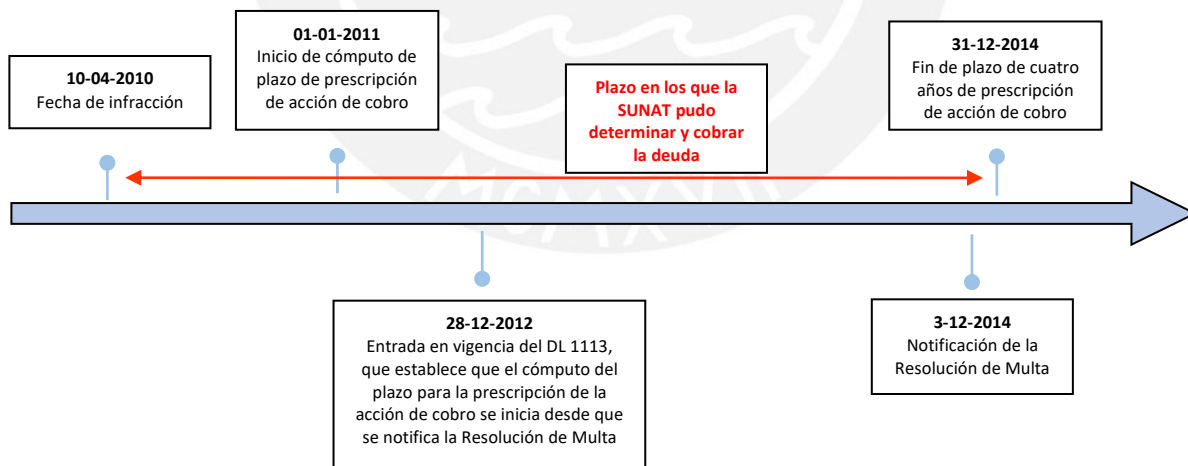


Figura 5. Prescripción de acción de cobro de infracción cometida en el año 2010.

En efecto, conforme al ejemplo citado, la SUNAT tuvo desde del 11 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2014 para determinar y cobrar la multa por la infracción cometida el 10 de

abril de 2010. En consecuencia, conforme al caso expuesto se verifica que la SUNAT sí contaba con un plazo para determinar y cobrar la deuda, solo que al haber notificado la Resolución de Multa en el último mes en que vencía la prescripción de la acción de cobro, este derecho de acción prescribió.

De otro lado, en cuanto a la diferenciación que realizan los autores Hugo Arbieta y Luis Durán respecto a deudas determinadas por el contribuyente y deudas determinadas por la SUNAT, conforme hemos expuesto anteriormente, no existe justificación para realizar dicha diferenciación. Esta diferenciación contraviene la literalidad de las reglas de prescripción, y en opinión propia no encuentra justificación al no existir una eventual vulneración del cobro de deudas tributarias de la SUNAT conforme al ejemplo expuesto anteriormente.

Por tanto, si la constitucionalidad de la PDCT del DL 1421 se sostiene en una protección del derecho de cobro de la Administración Tributaria por deudas potencialmente exigibles, ello no sería correcto conforme a lo antes expuesto; por lo que sí sería una norma que pretende dar efectos retroactivos al DL 1113.

#### **4.2 Afectación del artículo 103 de la PDCT del DL 1421 por la vulneración al principio de seguridad jurídica al unificar los momentos que regulan la prescripción de acción de cobro**

Como hemos expuesto en los capítulos anteriores, en los votos discrepantes la magistrada Marianella Ledesma sostiene que el inicio de plazo no es un hecho ocurrido al conformar junto con la prescripción una institución unificada.

En tal sentido, la magistrada sostiene que resulta posible modificar el plazo y el inicio del cómputo de plazo de prescripción, siempre que no haya culminado este plazo. Por tanto, concluye que la PDCT del DL 1421 no es una norma retroactiva, toda vez que precisa los alcances del DL 1113.

En relación a lo sostenido por la referida magistrada, hemos expuesto en el capítulo anterior como una interpretación en esta línea conllevaría a la imprescriptibilidad de las deudas tributarias. Asimismo, aun cuando la referida magistrada no lo precisa, en el caso que hemos ejemplificado anteriormente respecto a la infracción cometida el 10 de abril de 2010 el plazo de prescripción había culminado; sin embargo, al ser constitucional la PDCT del DL 1421 se permitiría que la acción de cobro de la SUNAT pueda aplicarse a casos en los que el plazo de cuatro ya habría culminado, existiendo un nuevo plazo de acción de cobro a partir de la notificación de la Resolución de Multa.

En vista de lo señalado, se verifica que la justificación expuesta por la referida magistrada no es coherente con todos los casos que fueron habilitados para reiniciarse la acción de cobro.

Ahora bien, en cuanto a los casos en los que sí resultaría siendo aplicable la justificación expuesta por la magistrada, es decir, casos en los cuales no venció el plazo hemos identificado que se habilitaría la posibilidad de interrupción y modificación ilimitada de la prescripción de la acción de cobro.

Ello como hemos expuesto en el capítulo anterior vulnera el principio de seguridad jurídica, toda vez que justamente la institución jurídica de la prescripción busca proteger a los contribuyentes de una persecución ilimitada injustificada de deudas tributarias de parte de la Administración Tributaria. En esta línea de ideas, la institución de la prescripción de acción de cobro perdería justificación jurídica.

Adicionalmente a ello, reiteramos lo expuesto anteriormente en cuanto a la potestad que tiene el Estado de modificar las normas tributarias, siendo que aun cuando en los hechos las reglas de prescripción “castigan” su falta de acción y/o eficiencia en el cobro de tributos con la prescripción de este derecho, este lo recobraría justamente con la modificación normativa.

Es justamente en base a ello, que el principio de seguridad jurídica se sobrepone al potencial ejercicio abusivo que podría ejercer el Estado al conllevar a la imprescriptibilidad de las deudas tributarias, lo cual habilita a no tener una interpretación conjunta de la prescripción. En

consecuencia, el inicio de plazo de acción de cobro debe identificarse como un hecho ocurrido y que al haber ocurrido no puede ser nuevamente computado.

En consecuencia, conforme a lo señalado por la referida magistrada, si la constitucionalidad de la PDCT del DL 1421 se sostiene en la imposibilidad de desunificar la institución de la prescripción, dicha interpretación vulneraría el principio de seguridad jurídica y conllevaría a un vacío jurídico de la institución de la prescripción; por lo que la PDCT del DL 1421 sí sería una norma que pretende dar efectos retroactivos al DL 1113.

#### **4.3 Aplicación de test de proporcionalidad sobre la inconstitucionalidad de la PDCT del DL 1421**

En referencia a que la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos de las normas en el tiempo podría ser relativizada en mérito a otros principios o derechos constitucionalmente protegidos.

Así, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia se ha pronunciado en referencia a que todo derecho puede ser relativizado siempre que no se vulnere el contenido esencial del mismo, como es el caso de la Sentencia 0050-2004-PI/TC <sup>17</sup>. Conforme a la jurisprudencia citada, resulta claro que en el marco de una interpretación acorde a la

---

<sup>17</sup> En la sentencia 0050-2004-PI/TC, el Tribunal señaló lo siguiente:

*“La adecuada protección de los derechos fundamentales no puede ser medida con relación a una concreta teoría de aplicación de las leyes en el tiempo. Ni la aplicación inmediata de las leyes a los hechos no cumplidos de las relaciones existentes (teoría de los hechos cumplidos) podría, en sí misma, justificar la afectación de un derecho fundamental, ni, so pretexto de la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos, podría negarse la aplicación inmediata de una ley que optimice el ejercicio del derecho, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 103 de la Constitución.*”

*La validez de las leyes que regulan los derechos fundamentales debe ser evaluada teniendo en cuenta la preservación de su contenido esencial y la existencia del test de razonabilidad que justifique determinadas restricciones del contenido no esencial y adicional de dichos derechos. Ello trasciende el análisis formal y contingente de la adopción de una determinada teoría de aplicación de leyes en el tiempo (derechos adquiridos o hechos cumplidos), y se ubica en la necesidad de una merituación sustancial que tenga como imperativo preservar los derechos fundamentales como verdaderas manifestaciones del principio de dignidad humana (artículo 1 de la Constitución), según ha sido explicado supra.”*

Constitución incluso la teoría de los hechos cumplidos podría ser relativizada y de esta manera permitir que esta surta efectos para obligaciones tributarias cuyos efectos aún no se han ejecutado o culminado de ejecutarse.

La posición del Tribunal Constitucional es relevante, porque permite que en el presente caso se realice una afectación al principio de seguridad jurídica y de la teoría de los hechos cumplidos a las normas en el tiempo, siempre que exista del otro lado, derechos constitucionalmente protegidos que así lo permitan. Para estos efectos, correspondería que para resolver el problema de investigación se aplique un test de proporcionalidad y que conforme a los principios constitucionalmente protegidos se determine la constitucionalidad de la PDCT del DL 1421.

En atención a ello, a fin de analizar la relatividad de la teoría de hechos cumplidos, se tiene del otro lado que el estado social democrático de derecho recoge como principio tributario relevante el deber de contribuir y del principio de solidaridad en el ámbito tributario<sup>18</sup>. Conforme a dichos principios, se confirma que es posible una afectación parcial al artículo 103 de la Constitución.

No obstante, en atención a los principios de seguridad jurídica, protección de la inversión privada y atendiendo a la naturaleza de los casos que han sido dejados sin efecto por omisión dolosa y consciente de la Administración Tributaria, también resultarán relevante analizar del otro lado si es que ello podría determinar efectuar una diferenciación por ejercicios para que la afectación al principio de seguridad jurídica sea mínima y sólo necesaria si así se justifica.

Asimismo, conforme al principio de eficacia integradora corresponde que al efectuar la interpretación constitucional se tenga en cuenta a la Constitución como una unidad. Así, tendríamos que, en atención a la naturaleza de la prescripción, el principio de eficacia integradora permitiría que al no haberse regulado de forma inicial que el cómputo del plazo de inicio de la acción de cobro de la Administración Tributaria debería computarse desde que

---

<sup>18</sup> Debe tenerse en cuenta que el deber de contribuir y de solidaridad tributaria se encuentran regulados no de manera literal, pero si interpretativa en los artículos 43 y 44 de la Constitución Política del Perú.



efectivamente tiene derecho a ejecutarlo, la correcta interpretación sea que esta se inicia conforme a lo establecido en la PDCT del DL 1421.



## Conclusiones

Conforme a lo expuesto en el presente trabajo de investigación, la PDCT del DL 1421 ha generado diversas opiniones desde el punto de vista doctrinal e incertidumbre sobre su aplicación para los operadores del derecho.

En atención a ello, el presente trabajo de investigación analizó si efectivamente dicha norma vulnera o no el artículo 103 de la Constitución, al pretender regular situaciones jurídicas respecto de las cuales ya surtieron efectos completamente.

Así, consideramos que dicha vulneración si es alcanzada en la medida que el cómputo de inicio de un plazo tiene un tratamiento independiente al de la institución de la prescripción de acción de cobro, habiéndose consumado. En ese sentido, si el artículo 103 de la Constitución establece que las normas únicamente surten efectos para los hechos cuyos efectos no hayan transcurrido, resulta claro que el análisis de la constitucionalidad debió considerar si es que la PDCT buscaba surtir efectos sobre situaciones cuyos efectos jurídicos ya habían transcurrido.

Conforme al presente trabajo de investigación se ha justificado que la entrada en vigencia de una norma no podría afectar a hechos determinados para el cómputo de inicio del plazo de la prescripción de acción de cobro, que ya habían surtido efectos. En tal sentido, a través de la PDCT del DL 1421 se estaría regulando un nuevo inicio de cómputo de plazo de la acción de cobro de las deudas tributarias, afectando así obligaciones tributarias cuyo cómputo de inicio de plazo de prescripción habría ocurrido.

Sobre este punto se ha identificado que por un lado ello conllevaría a determinar que los contribuyentes podrían verse afectados por el riesgo de imprescriptibilidad de deudas tributarias, bajo el interés único del Estado. Asimismo, se ha demostrado que en el presente caso existió una inacción de parte del Estado que habría generado que la prescripción culmine de computarse, y

que conforme a la PDCT del DL 1421 y el DL 1113 se inicie un nuevo plazo de cómputo de prescripción.

Asimismo, a partir de una interpretación constitucional, la vulneración de la retroactividad de normas tributarias no sería posible al existir principios constitucionales como el principio de seguridad jurídica, y de protección de la inversión privada, que confirmarían su inconstitucionalidad.

Consideramos que al tratarse de una norma que regula prescripción de acción de cobro y cuya regulación inicial fue legislada "erróneamente" sin justificación técnica, se tiene que aun cuando resultan aplicables principios constitucionales como el de eficacia integradora y de solidaridad, ello no enerva que bajo una aplicación del test de proporcionalidad, se determine que el principio de seguridad jurídica y en pro de asegurar la inversión privada en el país, se determine la inconstitucionalidad de la PDCT del DL 1421.

A ello debemos agregar que, resulta pertinente que debe realizarse una modificación normativa que prohíba la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda cambiar el inicio del cómputo de plazo de acción de cobro o inclusive del plazo en sí mismo, toda vez que genera una herramienta que, de ser ejercida de forma abusiva por el Estado, podría conllevar a la imprescriptibilidad de las deudas tributarias. Asimismo, ello también resulta aplicable al ámbito administrativo en general, toda vez que también en esos casos existe un interés de parte del Estado de modificar las reglas de prescripción a su propio interés en perjuicio de los administrados.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros o revistas

1. Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis S.A. Pág. 535-543.
2. Ariano, E. (2014). *Reflexiones sobre la prescripción y la caducidad a los treinta años de vigencia del código civil*. Themis (66), Pág. 330.
3. Cevasco, R. y Dávila, C. (2020). *Sobre un desacuerdo jurídico tributario acerca de la prescripción y la retroactividad de la PDCT del Dec. Leg. No. 1421*. Informe Tributario (350). Lima: AELE. Pág. 4 -12.
4. Cores, R y Bardales, P. *Breves notas en relación a las leyes interpretativas o aclaratorias en materia tributaria*. Derecho y Sociedad (27). Pág. 44.
5. Corral, L. (2001). *Extinción y recaudación de la deuda impositiva*. En A. Amatucci, *Tratado de derecho tributario*. Temis. Pág. 535-543.
6. Durán, L. (2007) La noción del deber constitucional de contribuir. Recuperado de: [https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber\\_de\\_Contribuir\\_Luis\\_Duran.pdf](https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf)
7. Durán, L y Arbieta, H. (2020). *La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?* Themis (76). Pág. 1-16.
8. Fernández, J. M. (2001). *La prescripción de la obligación tributaria: Un estudio jurisprudencial*. Elcano, Navarra: Aranzadi editorial. Pág. 17-28.
9. Flórez, P. J. E. (1986). *Ley tributaria en el tiempo*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas y Socioeconómicas. Pág. 139-152.
10. García, V. (2008). *Los derechos fundamentales en el Perú*. Lima: Jurista Editores. Pág. 25-61, 101-124, 247-253.
11. García, V. (2019). *Introducción al derecho. Constitución y Sistema Jurídico*. Lima: Lex & Iuris. Pág. 652-665.
12. García Novoa, C. (2006). *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*. Derecho & Sociedad, (27), Pág. 28-41. Recuperado a partir de

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150>

13. García Novoa, C. (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Madrid: Marcial Pons. Pág. 1 - 315.
14. García Novoa, C. (2020). *La vulneración del principio de seguridad jurídica por la primera disposición transitoria complementaria del Decreto Legislativo No. 1421 en el ordenamiento peruano*. Recuperado de: <https://lacamara.pe/wp-content/uploads/2020/06/Novoa.pdf>
15. Hernández, L. (2020). *La inconstitucionalidad de la PDCT del DL 1421*. Recuperado de: <https://lacamara.pe/la-inconstitucionalidad-de-la-pdct-del-dl-1421/>
16. Lozano, E (2017). *Justicia Tributaria: Jurisprudencia tributaria del consejo de estado, 2005-2016*. Colombia: Universidad de los Andes. Pág. 90-91.
17. Macho, A. (2005). *El principio de irretroactividad en derecho tributario (tesis doctoral)*. Universitat Pompeu Fabra, Barcelona.
18. Merino, J. (2007). *Algunos apuntes en torno a la prescripción extintiva y la caducidad*. Diálogo con la Jurisprudencia, Pág. 19-33.
19. Molfese, G. (2005). *Prescrizione e decadenza in materia civile*. Milano: Giuffrè.
20. Muñoz, V. J. (2018). *La prescripción en el ámbito tributario: cuestiones entre la legislación civil y tributaria*. *Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal y Penal Tributario*. Lima: Ediciones Legales. Pág. 290-300.
21. Parthenon (2018). Edición de Consejo Editorial. *Procedimiento Administrativo Sancionador: Entre la caducidad y la prescripción*. Recuperado de: <http://www.parthenon.pe/actjur/editorial/procedimiento-administrativo-sancionador-entre-la-caducidad-y-la-prescripcion/>
22. Pérez, D. J. (1983). *Curso de Derecho Tributario. Tomo I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. Pág. 63-75, 282-286.
23. Quispe, C. (2017). *La caducidad del procedimiento administrativo sancionador: su inaplicación en el procedimiento recursivo*. Recuperado de: [https://lpderecho.pe/caducidad-procedimiento-administrativo-sancionador-inaplicacion-procedimiento-rekursivo/#\\_ftn6](https://lpderecho.pe/caducidad-procedimiento-administrativo-sancionador-inaplicacion-procedimiento-rekursivo/#_ftn6)
24. Rosario, L (2014). *La prescripción y caducidad de la acción disciplinaria por parte del Estado como derecho fundamental al debido proceso*. Trabajo de investigación para optar

por el Título de Maestría en Derecho Administrativo. Recuperado de:  
<https://repository.unilibre.edu.co/handle/10901/7518>

25. Rubio, M. (1987). *Prescripción, caducidad y otros conceptos en el nuevo Código Civil*. Lima: Fundación M.J. Bustamante de la Fuente. Pág. 11-34.
26. Rubio, C. M. (2009). *El sistema jurídico: Introducción al Derecho*. Pág. 295-306.
27. Rubio, M. (2013). *Aplicación de la norma jurídica en el tiempo*. Lima: Fondo Editorial PUCP. Pág. 12-27.
28. Rubio, C. M. (2013). *La interpretación de la constitución según el tribunal constitucional*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Per , Fondo Editorial. Pág. 144-147, 282-295.
29. Salazar, J (2008). *El contenido esencial de los derechos constitucionalmente protegidos*. Foro Jurídico, (8). Pág. 142-152.
30. Serrano, F (2020). *Constitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Dec. Leg. No. 1421 En el ordenamiento tributario peruano*. En Análisis Tributario No. 390. Aele, Lima, pág 23-41.
31. Tributario, M. D. C. (2015). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Pág. 76-77.
32. Vidal, E (1986). *Desarrollo del Derecho Tributario y de su Autonomía en el Perú*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pág. 67-90.
33. Vidal Ramirez, F. (2009). *En torno a la prescripción extintiva*. Revista Oficial del Poder Judicial, 5, 229-230.
34. Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario: Hctor B. Villegas*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. Pág 80-81, 172-173, 262-264.

#### Jurisprudencia (sentencias)

1. Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal No. 9789-4-2017 de fecha 7 de noviembre de 2017.
2. Tribunal Constitucional (Perú). Sentencia del Tribunal Constitucional bajo el Exp. 0050-2004-PI/TC

3. Tribunal Constitucional (Perú). Sentencia del Tribunal Constitucional bajo el Exp. 0002-2006-PI/TC
4. Tribunal Constitucional (Perú). Sentencia del Tribunal Constitucional bajo el Exp. 0004-2019-PI/TC
5. Poder Judicial (Perú). Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en materia tributaria y aduanera de la Corte Superior de Lima. Sentencia recaída en el expediente 07461-2015-0-1801-JR-CA-20, de 14 de noviembre de 2016
6. Sentencia de la Corte Constitucional De la República de Colombia de No. C-076/07. Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2007/C-076-07.htm>

### Normas

1. Código Civil; artículo 1989, 1990 y 2003.
2. Constitución Política del Perú; artículo 74<sup>19</sup> y 103<sup>20</sup>.
3. Decreto Legislativo No. 285, Código Civil del Perú, Título Preliminar.
4. Decreto Legislativo No. 816 y normas modificatorias, Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo No. 133-2013-EF.
5. Decreto Legislativo No. 1113 y No. 1421, que modificaron el Código Tributario.
6. Exposición de motivos del Decreto Legislativo No. 1113. Recuperado de: <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/julio/05/EXP-DL-1113.pdf>
7. Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.
8. Ley No. 29060, Ley de Silencio Administrativo.

---

<sup>19</sup> “Artículo 74.-  
(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. (...)”

<sup>20</sup> “Artículo 103.-  
(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. (...)”

## Noticias

1. Redacción Economía (30 de enero de 2019). Sunat: Tribunal Fiscal pone en riesgo deudas tributarias. El Comercio. Recuperado de <https://elcomercio.pe/economia/peru/sunat-tribunal-fiscal-pone-riesgo-deudas-tributarias-noticia-602616-noticia/>
2. Opinión Gestión por Luis Hernández Berenguel (22 de setiembre de 2020). Recuperado de <https://gestion.pe/opinion/tc-sunat-inconstitucionalidad-de-la-primera-disposicion-complementaria-transitoria-del-dl-1421-noticia/>

