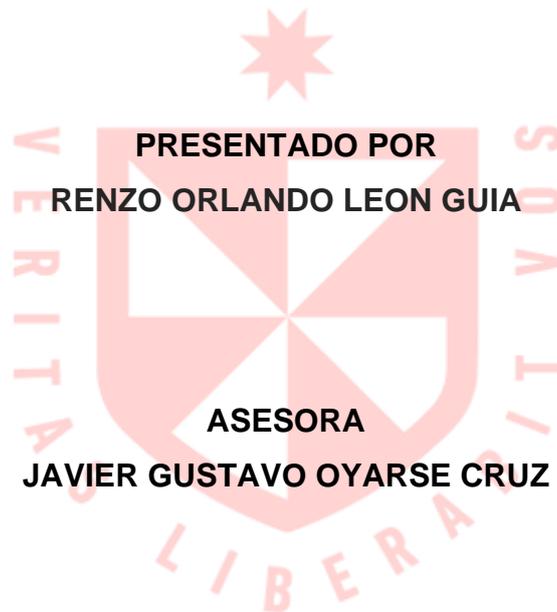


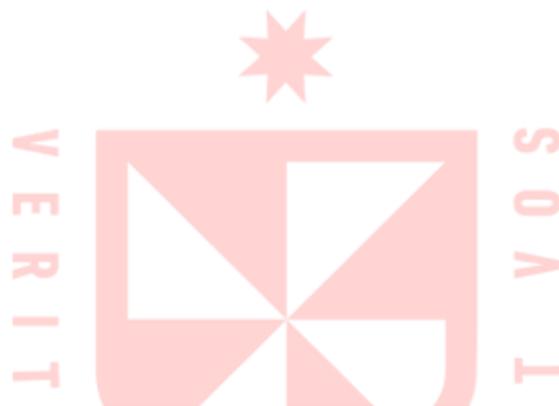
FACULTAD DE DERECHO
UNIDAD DE POSGRADO

**AFECTACIÓN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA EN
LA REGULACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421 Y LA
SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N°556/2020**



TESIS
PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN DERECHO
TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

LIMA – PERÚ
2023



CC BY-NC-ND

Reconocimiento – No comercial – Sin obra derivada

El autor sólo permite que se pueda descargar esta obra y compartirla con otras personas, siempre que se reconozca su autoría, pero no se puede cambiar de ninguna manera ni se puede utilizar comercialmente.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



UNIDAD DE POSGRADO

“AFECTACIÓN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA EN LA REGULACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421 Y LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N° 556/2020”

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN
DERECHO TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

PRESENTADO POR:

RENZO ORLANDO LEON GUIA

ASESOR:

DR. JAVIER GUSTAVO OYARSE CRUZ

LIMA, PERÚ

2023

Para mis padres Orlando y Mercedes, Para mis abuelos Anselmo y Flora, que los tengo a mi lado, Santos y Genoveva en el cielo, Para mi hermano Franco, Para mis primos Abigail, Angelo, Allison, Para mi Tía Gloria, Para Ariana, Axel, Cristian, Eric, Farid, Franz, Geraldine, Kimberly, Patricia, Reinaldo, Richard y Sheyla quienes estuvieron durante este proceso.

RESUMEN

Con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1421 a partir del 13 de septiembre de 2018 se modificó la regulación del plazo prescriptorio establecido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, referido al plazo prescriptorio aplicado sobre la facultad de cobro de las deudas tributarias por parte de la Administración Tributaria, en el extremo referido al plazo de prescripción de las deudas tributarias generadas desde el 1 de enero de 2012.

Al respecto esta norma generó discusiones doctrinales en relación a la vulneración o no de mandatos constitucionales o legales referidas a la seguridad jurídica respecto a la aplicación de las normas en el tiempo.

En el ámbito jurisdiccional, mediante la Sentencia N° 556/2020 el Tribunal Constitucional resolvió esta discusión doctrinal, analizando la constitucionalidad del mencionado Decreto.

En este trabajo, se analizará jurídicamente lo resuelto por el Tribunal Constitucional, y en ese sentido, se demostrará si, en efecto el Tribunal desarrolló un análisis bajo constitucionalidad de los principios generales del derecho aplicados al caso, como el principio de irretroactividad de las normas, en específico en materia tributaria, así como el principio de seguridad jurídica, y finalmente el análisis referido a la finalidad que tienen las Leyes interpretativas.

ABSTRACT

With the entry into force of Legislative Decree No. 1421 as of September 13, 2018, the regulation of the statutory limitation period established in the Unified Tax Code, referring to the statutory limitation period applied to the tax collection authority by the Tax Administration, in relation to the statutory limitation period for tax debts generated since January 1, 2012, was modified.

In this regard, this regulation generated doctrinal discussions regarding whether or not it violated constitutional or legal mandates related to legal certainty concerning the application of laws over time.

In the judicial context, through Ruling No. 556/2020, the Constitutional Court resolved this doctrinal discussion by analyzing the constitutionality of the aforementioned Decree.

In this paper, we will legally analyze the ruling made by the Constitutional Court, and in that regard, we will demonstrate whether the Court indeed conducted a constitutional analysis of the general principles of law applied to the case, such as the principle of non-retroactivity of laws, specifically in tax matters, as well as the principle of legal certainty, and finally, the analysis related to the purpose of interpretative laws.

NOMBRE DEL TRABAJO

AFECTACIÓN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA EN LA REGULACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421 Y LA SEN

AUTOR

RENZO ORLANDO LEON GUIA

RECUENTO DE PALABRAS

26250 Words

RECUENTO DE CARACTERES

142503 Characters

RECUENTO DE PÁGINAS

98 Pages

TAMAÑO DEL ARCHIVO

267.0KB

FECHA DE ENTREGA

Nov 14, 2023 8:48 PM GMT-5

FECHA DEL INFORME

Nov 14, 2023 8:51 PM GMT-5**● 20% de similitud general**

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos.

- 17% Base de datos de Internet
- Base de datos de Crossref
- 19% Base de datos de trabajos entregados
- 16% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de contenido publicado de Crossref

● Excluir del Reporte de Similitud

- Material bibliográfico
- Material citado
- Material citado
- Coincidencia baja (menos de 10 palabras)



USMP Facultad de Derecho
Perú
Dra. Nancy Guzmán Ruiz de Castilla
RESPONSABLE DEL SOFTWARE ANTIPLAGIO - TURNITIN.

ÍNDICE

Tabla de contenido

INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO PRIMERO	10
FUNDAMENTOS GENERALES DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	10
1.1. Concepto de prescripción extintiva en materia tributaria.	10
1.1.1. La prescripción extintiva en materia tributaria	10
1.1.2. Regulación normativa en materia tributaria	15
1.1.3. Elementos esenciales	17
1.1.4. Sobre el Decreto Supremo N° 263-H	20
1.1.5. Decreto Ley N° 25859	20
1.1.6. Decreto Legislativo N° 773	21
1.1.7. Decreto Legislativo N° 816	22
1.2. La normativa relacionada con la suspensión del plazo de prescripción y el plazo de exigibilidad del pago de las obligaciones tributarias.	22
1.3. Informe N° 163-2009-SUNAT/2B0000	24
1.4. Decreto Legislativo N° 1113	28
1.4.1. Criterio utilizado para el computo del plazo prescriptorio	30
1.4.2. Inicio del Cómputo del Plazo Prescriptorio:	32
1.5. Delegación de facultades y la Ley Autoritativa N° 30823	35

1.5.1. Aspectos jurídicos de la delegación de facultades	42
1.6. Leyes interpretativas.	43
1.7. La Seguridad Jurídica en el ámbito tributario.	49
1.8. Incidencia en la seguridad jurídica en el ámbito tributario debido a la aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.....	54
CAPÍTULO SEGUNDO	57
2.Análisis de la Resolución del Tribunal Constitucional N° 556-2020	57
2.1. Respecto la Ponencia del Magistrado Blume:.....	59
2.1.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria.	59
2.1.2. Aspectos relacionados con otras infracciones producidas por la aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.	64
2.2. Sobre el voto de la Magistrada Ledesma Narváez	68
2.2.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria.	68
2.2.2. En relación con la Delegación Autorizada por la Ley 30823... ..	80
2.3. VOTO DEL MAGISTRADO FERRERO COSTA.....	82
2.4. VOTO DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES	84

2.4.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria.....	84
2.4.2. Sobre los impactos generados por la aplicación del Decreto Legislativo 1421 en efecto legal, se han registrado varias consecuencias	85
2.5. VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA	86
2.5.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria	86
2.5.2. Referente a las implicancias generadas por la aplicación del Decreto Legislativo 1421	89
2.6. VOTO DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ.....	93
2.6.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria	93
CONCLUSIONES	94
RECOMENDACIONES	96
BIBLIOGRAFIA	97

INTRODUCCIÓN

A efectos de iniciar la presente investigación debemos de mencionar que la prescripción, en palabras del profesor Vidal Ramírez (2009) es una institución ancestral del derecho con raíces centenarias, ha sido estudiada por romanistas. Este concepto implica que el derecho se extingue con el paso del tiempo, reconociendo que el ejercicio de un derecho depende de la voluntad de quien lo posee. La prescripción ha sido aplicada no solo al derecho civil, sino también al derecho tributario.

En este contexto, el derecho tributario contempla la prescripción tanto desde la perspectiva de las administraciones tributarias, en relación con el cobro de tributos y revisiones fiscales, como desde el punto de vista de los contribuyentes, quienes pueden solicitar devoluciones por pagos indebidos o no obligatorios.

No obstante, es importante considerar que las normas que regulan la prescripción pueden cambiar con el tiempo, ajustando los años requeridos para que una deuda se prescriba o la fecha desde la cual comienza el plazo de prescripción. Esta tesis examinará los cambios normativos relacionados con el régimen de prescripción extintiva en el ámbito tributario en el Perú, enfocándose en la regulación adoptada dentro de los Decretos Legislativos N° 1113 y N° 1421, los cuales han generado controversia sobre el inicio del plazo prescriptorio.

En el presente trabajo se analizará la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la interpretación proporcionada por el Decreto Legislativo 1421 sobre la aplicación del Decreto Legislativo 1113, suscitando debate sobre sus efectos jurídicos y la incertidumbre resultante.

El objetivo principal del trabajo es realizar un análisis jurídico a en base a la regulación constitucional tributaria sobre las modificaciones en la prescripción extintiva en materia tributaria, así como la aplicación normas en el tiempo. Asimismo, se llevará a cabo un análisis argumentativo basado desde la perspectiva constitucional tributaria respecto de la Primera disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 (en adelante, PDCT) y la Sentencia N° 556/2020-TC/PI del Tribunal Constitucional.

El trabajo también incluirá un análisis de la teoría de los hechos cumplidos y su aplicación en la Constitución Política del Perú. Se examinará la demanda de inconstitucionalidad presentada contra la PDCT del Decreto Legislativo 1421, evaluando los aspectos legales relevantes y los argumentos presentados en el caso.

Además, se llevará a cabo una investigación para determinar si las normas de prescripción del Código Tributario previas al Decreto Legislativo 1113 efectivamente regulaban la posibilidad de cobro por parte de la Administración Tributaria. Esto es crucial para evaluar la validez de los argumentos utilizados en la desestimación de la demanda de inconstitucionalidad.

En última instancia, el objetivo de este trabajo es determinar si efectivamente el Tribunal Constitucional efectuó una correcta valuación respecto al análisis de la PDCT del Decreto Legislativo 1421, respetando los parámetros de relacionados a la prescripción, teniendo en cuenta todos los elementos expuestos en el análisis.

CAPÍTULO PRIMERO

FUNDAMENTOS GENERALES DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1.1. Concepto de prescripción extintiva en materia tributaria.

1.1.1. La prescripción extintiva en materia tributaria

La prescripción extintiva, en palabras del profesor Ruiz de Castilla (2013) es una figura legal que establece que el paso de cierto período de tiempo hace que la acción para reclamar un derecho ante las autoridades administrativas o judiciales se extinga.

En términos generales, la prescripción extintiva en palabras del profesor Giorgi (1981) se define como:

Una institución jurídica que implica que, después de cumplir un lapso específico entre un momento inicial y otro final, surge un derecho facultativo que el deudor de una obligación puede utilizar para extinguir un derecho subjetivo que ha estado inactivo o sin reacción por parte de su titular durante mucho tiempo.

Es por ello que, la prescripción extintiva desempeña un papel crucial en el campo del derecho, ya que cumple una importante función económica. Este mecanismo es esencial para garantizar la aplicabilidad práctica de un sistema legal, al mismo tiempo que promueve la sostenibilidad de la sociedad y, en consecuencia, estimula el crecimiento económico. Por lo tanto, se puede considerar uno de los pilares fundamentales del ámbito jurídico. (p. 341).

Además, en el ámbito tributario, la prescripción extintiva se fundamenta en la seguridad jurídica y en el respeto al principio de capacidad económica. Estos dos

principios básicos respaldan este instituto, ya que aseguran la seguridad jurídica y la capacidad económica en asuntos tributarios.

En base a lo expuesto, queda claro que el objetivo principal de la prescripción extintiva es garantizar la seguridad jurídica, que es un principio constitucional que asegura la certeza y previsibilidad del derecho.

Esto, junto con otros factores, en palabras de la profesora Fernández Junquera (2001), la prescripción tiene como finalidad:

Contribuir a reducir los costos de transacción, fomentando así la competitividad y promoviendo la inversión en un país.

Es crucial destacar lo mencionado anteriormente, ya que es esencial que los contribuyentes tengan la garantía legal de que su decisión no sufrirá cambios una vez que expire el plazo de prescripción. Tanto en la teoría jurídica como en la jurisprudencia, se ha enfatizado la importancia de contar con este plazo de prescripción. De acuerdo con lo descrito, es evidente que la prescripción extintiva tiene como finalidad primordial alcanzar la seguridad jurídica, la cual es un principio constitucional que garantiza la certeza y la previsibilidad del derecho. Junto con otros factores, esto ayuda a disminuir los costos de transacción, lo que a su vez fomenta la competitividad y promueve la inversión en un país.

En relación a este tema, el profesor Rubio Correa con respecto a la prescripción, sostiene que:

El derecho ha reconocido la importancia de establecer plazos para el ejercicio de los derechos, a fin de garantizar la seguridad jurídica en la sociedad. Estos plazos aseguran la determinación del titular legítimo de los derechos y evitan que las obligaciones o deudas perduren indefinidamente sobre una persona y sus herederos, promoviendo así la responsabilidad de cumplimiento. (p. 13-14).

Por su parte, el profesor Vidal Ramírez (1985) señala sobre la prescripción, que:

Como medio de defensa legal, busca extinguir las reclamaciones que se intenten presentar mediante acciones o excepciones legales. Aclara que la prescripción no afecta el derecho en sí mismo, sino que pone fin a la acción correspondiente. En concordancia con esto, enfatiza que el fundamento de orden público de la prescripción se alinea con el interés particular, proporcionando a cada individuo un medio de protección. (p. 114-115).

De esta manera, se salvaguarda la seguridad jurídica y se protegen las reclamaciones ilegítimas, permitiendo que los deudores poco escrupulosos se beneficien de las reglas de la prescripción.

El Tribunal Fiscal también se ha pronunciado en el mismo sentido, mediante la Resolución N° 161-1-2008, infiriendo que:

La prescripción tiene como finalidad establecer un plazo determinado para situaciones de incertidumbre. Aquellos que no actúen durante el tiempo establecido por la ley perderán la oportunidad de hacer valer sus derechos, evitando así que las situaciones pendientes o irresolutas afecten indefinidamente los intereses personales o patrimoniales de los ciudadanos.

Es por ello que, se expresa la relación directa entre la prescripción y la seguridad jurídica.

En consecuencia, la prescripción en materia tributaria implica un límite temporal para el ejercicio de las facultades de la administración en cuanto a la fiscalización tributaria, la determinación de las obligaciones tributarias y la imposición de sanciones.

Como lo explicaba el profesor Ferreyro Lapatza (1996) la limitación temporal en la prescripción es:

Una limitación referida a la temporalidad se basa en la seguridad jurídica, ya que la perpetuidad de las acciones por parte de la administración podría generar incertidumbre en los contribuyentes, quienes se verían enfrentados a obligaciones tributarias que no prescribirían, directa o indirectamente. (p. 425)

En ese sentido, la profesora Fernández Junquera (2001) destaca la importancia de la seguridad jurídica al relacionarla con la prescripción. En ese sentido decía que:

La indefinición y la indecisión que resultarían de mantener abierta la posibilidad de cobro indefinido por parte de los acreedores de obligaciones tributarias generan inseguridad. Esta situación podría tener consecuencias económicas significativas tanto para las empresas como para los particulares, Además, enfatiza que esta situación se produce debido a la inactividad de las partes involucradas, lo que implica que las propias partes son responsables de la situación creada. (p. 18).

En ese contexto, el profesor Bocchiardo (2003) argumentaba que, la base de la prescripción radica en motivos relacionados con el orden público o el interés social, ya que el derecho requiere certeza, estabilidad y seguridad.

De manera similar, el profesor Puig Brutau (1986) también expresa que, la prescripción extintiva se justifica en la necesidad de poner fin a la incertidumbre de los derechos y en la suposición de abandono por parte de su titular.

Al abordar la prescripción y su estrecha conexión con la seguridad jurídica, el profesor García Novoa (2000a) indica lo siguiente:

La prescripción es una clasificación amplia dentro del ámbito jurídico cuyo propósito es regular el impacto del transcurso del tiempo y la falta de actividad por parte de aquellos que poseen un derecho, pero no lo ejercen. Su base fundamental se encuentra en la garantía de seguridad jurídica, dado que las demandas deben presentarse dentro de un período

razonable y no es apropiado que cualquier persona quede indefinidamente sujeta a las acciones de otra. (p.13).

En la misma línea, el profesor García Novoa (2000b) también se ha pronunciado sobre la importancia de la prescripción:

Es como el límite temporal para la facultad de fiscalización y determinación, destacando que la prescripción de la facultad de liquidar desempeña un papel crucial al establecer el límite temporal para la conversión del importe de la autoliquidación en la cantidad definitiva del impuesto. (p.30).

En la doctrina nacional, se ha desarrollado una posición en relación con la necesidad de la seguridad jurídica como principio fundamental consagrado en nuestra legislación. El profesor Medrano (1994) señala que:

La certeza en el ámbito legal está vinculada con la seguridad jurídica, y esta se logra a través de la implementación de diversos principios legales. Estos principios trabajan en conjunto para alcanzar un estado en el que los individuos tienen la capacidad de comprender de manera razonable sus deberes y derechos. (p. 6)

Es importante tener en cuenta que, según García Novoa (2006) la prescripción desde una perspectiva económica:

La prescripción actúa como una sanción por la falta de acción en el tiempo en relación con las facultades de la administración (cobro, fiscalización, determinación y aplicación de sanciones). Esto genera un incentivo para aumentar la productividad de la administración y ejercer sus facultades de manera eficiente. (p. 31)

Ahora bien, con respecto a la regulación de la prescripción el profesor Hernandez Berenguel (2006) ha mencionado que:

En el ámbito del derecho civil, las instituciones de caducidad y prescripción se asemejan a la institución de la prescripción tributaria.

Ambas sancionan la inactividad del sujeto que posee el derecho y buscan evitar que la exigencia y persecución del pago de deudas de carácter fiscal se mantengan de manera indefinida por parte de los contribuyentes. Es importante destacar que, aunque existen similitudes, es necesario distinguir que el derecho civil regula las relaciones entre particulares sin un interés público en los efectos de las normas aplicables.

De lo mencionado podemos indicar que la prescripción en materia tributaria no se debe de analizar bajo los parámetros del derecho civil, puesto que en el ámbito tributario la contraparte no está representada por un particular, sino por el Estado, el mismo que cuenta con una serie de medidas coercitivas.

1.1.2. Regulación normativa en materia tributaria

En el Perú, las disposiciones sobre prescripción extintiva en el ámbito tributario se encuentran recopiladas íntegramente en el Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias; siendo aplicables de manera general a todos los impuestos. Es esencial destacar que el precitado Código establece los plazos de prescripción en los artículos que van desde el 43° hasta el 49°.

Es relevante mencionar que el artículo 43° del Código Tributario directamente regula el plazo de prescripción respecto de la acción de cobro:

Para la acción de la Administración Tributaria. Estos plazos son los siguientes:

- a) Fiscalización y determinación de la obligación tributaria.
- b) Exigencia de pago de la deuda tributaria.
- c) Aplicación de sanciones.
- d) Solicitudes de Compensación y/o Devolución.

Siguiendo estas directrices, se establece el período en el cual se puede presentar una prescripción de la siguiente manera, conforme a lo establecido en el artículo 44:

1. Cuatro (4) años para que la autoridad tributaria ejerza la acción para determinar la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones.
2. Seis (6) años para las acciones antes mencionadas, en caso de que no se haya presentado la declaración jurada correspondiente.
3. Diez (10) años para las acciones antes mencionadas, cuando el agente de retención o percepción no haya pagado el tributo retenido o percibido.
4. Cuatro (4) años para solicitar o realizar la compensación, y solicitar la devolución.

Respecto al plazo de prescripción en materia tributaria, podemos reconocer los siguientes documentos legales dispuestos en secuencia temporal:

1. El Primer Código Tributario, el cual se encontró vigente del 17 de octubre de 1966 al 30 de noviembre de 1992, aprobado mediante Decreto Supremo N° 263-H¹;
2. El Segundo Código Tributario, cuya vigencia se encontró comprendida desde el 1 de diciembre de 1992 al 31 de diciembre de 1993, mismo que fue aprobado por Decreto Ley N° 25859²;
3. El Tercer Código Tributario, el cual tuvo vigencia del 1 de enero de 1994 hasta al 21 de abril de 1996, y fue aprobado mediante el Decreto Legislativo No. 773³; y,
4. El Cuarto Código Tributario, vigente a la actualidad y que regula el régimen prescriptorio desde el 22 de abril de 1996, aprobado mediante el Decreto Legislativo No. 816⁴.

¹ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 12 de agosto de 1966, entrando en vigencia el 17 de octubre de 1966.

² Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 24 de noviembre de 1992, entrando en vigencia el 1 de diciembre de 1992.

³ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1993, entrando en vigencia a partir del día siguiente de su publicación

⁴ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de abril de 1996, entrando en vigencia a partir del día siguiente de su publicación

Podemos notar que los límites temporales para la prescripción de deudas de naturaleza fiscal han sido regulados durante un extenso período de 57 años en el ámbito tributario.

1.1.3. Elementos esenciales

Para proseguir con la investigación, es esencial comprender inicialmente que la prescripción extintiva en el campo tributario consta de tres componentes diferentes entre sí, según Bardales Castro (2023) estos son: (i) el momento en que se inicia el conteo del período de prescripción; (ii) la duración específica del período de prescripción; y (iii) la definición respecto del periodo. (p. 52)

El inicio del cálculo del plazo de prescripción

Esto implica que, en palabras del profesor García Novoa (2011) el inicio del cálculo del plazo de prescripción ocurre cuando se produce el hecho jurídico fundamental, es crucial para el comienzo del cálculo del período de prescripción.

El cual en palabras del profesor Marín (2014) es fundamental para determinar el tiempo que debe transcurrir antes de que la autoridad tributaria correspondiente o la solicitud del contribuyente se consideren prescritas.

Bajo estas condiciones, podemos establecer que el inicio del cálculo del período de prescripción ocurre una sola vez, por lo tanto, no puede repetirse.

En relación a esto, el profesor Puig Butrau (1986) menciona que, cuando se produce una causa de interrupción de la prescripción, el tiempo transcurrido se borra por completo y se debe comenzar a contar nuevamente desde el principio hasta completarlo por completo.

Del mismo modo, los profesores Ennecerus y Wolff (1981) han señalado que, la interrupción de la prescripción invalida el tiempo transcurrido, permitiendo que, solo una vez eliminado el obstáculo, se inicie una nueva prescripción.

Por lo tanto, cuando ocurre una causa de interrupción del período prescriptorio, esto implica que el período prescriptorio se reinicia y no se produce un nuevo inicio del cálculo del período propiamente dicho.

El plazo de la prescripción

Este componente en palabras del profesor García Novoa (2011) se refiere al tiempo establecido en el inicio del período de la orden referida a la prescripción hasta que se termine el cálculo del tiempo de prescripción. (p.130)

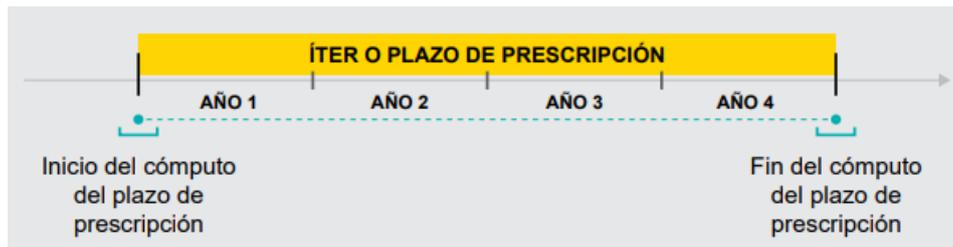
En ese sentido, el tiempo de prescripción se representa mediante una duración continua, no obstante, dicho lapso puede abarcar múltiples intervalos de tiempo en casos sobre intermisión de dicho plazo.

Cálculo del plazo de prescripción

Según el profesor García Novoa (2011a) el cálculo marca la situación respecto del tiempo requerido por la ley para que se declare como prescrita la acción correspondiente.

Es importante destacar que, al igual que ocurre al inicio del período prescriptorio, el final de dicho plazo ocurre una sola vez.

GRAFICO N° 01: Íter o Plazo de Prescripción



Fuente: BARDALES CASTRO, Percy (2023). Irretroactividad de las normas, seguridad jurídica y prescripción en materia tributaria

Según el profesor Bardales (2023) con relación cálculo del plazo prescriptorio, menciona que:

Resulta crucial que la legislación tributaria establezca de forma explícita, precisa y comprensible el término de prescripción en el ámbito tributario en sus tres aspectos fundamentales: inicio, período y finalización. Esto resulta fundamental, ya que tiene un impacto significativo en la determinación de las obligaciones tributarias, la coerción de sanciones y además en lo que respecta a la exigibilidad del pago de los impuestos adeudados. (p. 54)

Por ende, bajo esta premisa, cada sistema jurídico debe regular minuciosamente estos aspectos dentro de su legislación tributaria, a fin de evitar ambigüedades y confusiones durante el proceso del fiel cumplimiento de las responsabilidades fiscales.

Ello con el fin de asegurar que los contribuyentes interpreten y apliquen adecuadamente la legislación, es crucial establecer una disposición legal actualizada que cubra todos los aspectos fundamentales de la prescripción extintiva en el ámbito tributario. Esto permitirá evitar malentendidos en la interpretación de las leyes tributarias y garantizar una ejecución efectiva y eficiente de las obligaciones tributarias.

En resumen, la claridad de la legislación y una correcta interpretación de la misma son pilares fundamentales para garantizar el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias.

1.1.4. Sobre el Decreto Supremo N° 263-H

Con respecto a esta ley, es importante resaltar que fue la primera en establecer las directrices legales para todos los impuestos en Perú. En el ámbito tributario, se aborda el concepto de prescripción extintiva en el artículo 39°, que se explica de la manera siguiente:

El derecho de la Administración a determinar la obligación tributaria y exigir su pago, recargo, multas y demás sanciones, prescribe a los cuatro años. El término será de diez años para los agentes de retención o de percepción de tributos que habiendo hecha efectiva la obligación tributaria no hayan cumplido con realizar el pago. El derecho a repetir lo indebidamente pagado prescribe a los cuatro años.

Como se puede observar el Primer Código Tributario fijó las bases de un régimen de prescripción extintiva en materia tributaria, estableciendo además plazos para la prescripción dependiendo del tipo de facultad con la que cuenta la Administración.

1.1.5. Decreto Ley N° 25859

En relación al desarrollo normativo de la prescripción el Decreto Ley N° 25859 establece en su artículo 43 lo siguiente:

La acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los

cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

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

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

Como se puede observar, con la publicación del Segundo Código Tributario se incluye el plazo de 6 años para los casos en los que los contribuyentes sujetos al control tributario de la Administración no hayan presentado declaración de impuestos alguna.

1.1.6. Decreto Legislativo N° 773

En relación al desarrollo normativo de la prescripción el Decreto Legislativo N° 773 establece en su artículo 43 lo siguiente:

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

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

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

Como se puede apreciar, con la modificación al Código Tributario se observa que no hay cambios sustanciales con respecto al Código anterior.

1.1.7. Decreto Legislativo N° 816

En relación al desarrollo normativo de la prescripción el Decreto Legislativo N° 816 establece en su artículo 43 lo siguiente:

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

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

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

Finalmente, con la emisión del cuarto Código Tributario, se mantiene en esencia lo establecido desde el segundo Código, puesto que no varía el contenido ni se establecen nuevos plazos sobre la prescripción de las facultades de la administración.

Como se ha podido observar al analizar los antecedentes normativos mencionados, es evidente que en lo que respecta a la prescripción, se ha seguido una coherencia constante en cuanto a los escenarios contemplados en sus disposiciones.

1.2. La normativa relacionada con la suspensión del plazo de prescripción y el plazo de exigibilidad del pago de las obligaciones tributarias.

Después de un minucioso análisis de los eventos históricos relacionados con el régimen prescriptorio, es crucial señalar la existencia de múltiples enfoques para regular esta cuestión a lo largo de los años. Desde el antiguo Código Tributario hasta el más reciente en nuestra época, se han observado diferentes enfoques en esta área. En relación con este tema, es posible categorizarlos de la siguiente forma:

1. El inicio del plazo en el cual la prescripción es aplicable a las competencias de la administración tuvo lugar de manera sincronizada mediante la promulgación de normativas legales, como se indica en la introducción inicial del artículo 39 y la segunda disposición del artículo 40 del Decreto Legislativo 263-H, en conjunto con el primer literal del artículo 43 y las cláusulas 1 y 4 del Decreto Ley N° 25859 y del Decreto Legislativo N° 773.
2. La suspensión del plazo con la notificación de la Resolución de Determinación y/o Resolución de Multa, siguiendo las pautas del numeral 1 del artículo 41 del Decreto Supremo 263-H y el literal a) del artículo 45 del Decreto Ley N° 25859, del Decreto Legislativo N° 773 y del Decreto Legislativo N° 981.

En relación a este tema, es importante señalar que la normativa fue concebida con el propósito de permitir la interrupción del periodo de prescripción para el cobro de las obligaciones tributarias en el caso de que el contribuyente reciba la notificación de una Resolución de Determinación o una Resolución de Multa.

Con relación a este punto, en el análisis de la profesora Caller Ferreyros (2015), la interrupción del plazo prescriptorio, se menciona que:

Se enfatiza que el requerimiento del pago de una deuda tributaria solo puede llevarse a cabo después de haber sido debidamente determinada. La notificación de la resolución de determinación marca el límite para la acción de la Administración en la determinación de la obligación tributaria, dando paso a un nuevo período durante el cual la Administración puede ejercer su derecho a reclamar el pago de la deuda señalada en dicha resolución de determinación.

3. Finalmente, se decide mantener el procedimiento de interrupción del plazo de prescripción mediante la comunicación de la Resolución de

Determinación y/o Sanción, tal como se especifica en el inciso a) del punto 2 del artículo 45 del Decreto Legislativo 981.

En ese sentido, según Durán y Arbieto (2020), expresan que:

Previo a esta modificación, el Código Tributario consideraba como motivo de interrupción de la notificación de una resolución de determinación o de una resolución de multa, tal como se establecía en el inciso a del numeral 2 del artículo 45. En consecuencia, a partir del momento en que se realizaba la notificación de la Resolución de Determinación o de la Resolución de Multa, se reiniciaba el período de tiempo para exigir el pago de la deuda tributaria notificada. (p. 2)

En relación al párrafo anterior es importante señalar que análisis de Durán y Abierto surge en relación con los cambios propuestos a través del Decreto Legislativo N° 1113, que comenzó a tener efecto el 28 de septiembre de 2012.

1.3. Informe N° 163-2009-SUNAT/2B0000

Para entender la posición oficial de la SUNAT en relación al régimen de prescripción, es necesario hacer referencia al informe N° 163-2009-SUNAT/2B0000.

Este informe aborda una consulta sobre cómo calcular el plazo de prescripción para exigir el pago de una deuda tributaria establecida en una Resolución de Determinación. El mencionado informe concluye que el período de prescripción para exigir el pago de la deuda indicada en una Resolución de Determinación comienza a contar desde la fecha en que se notifica al contribuyente.

El informe presenta un análisis hipotético realizado por el profesor Hernández Berenguel, según este análisis, se argumenta que la Administración Tributaria tiene el derecho legal de ejercer su facultad de determinación dentro de un plazo

específico. Una vez que esta facultad es ejercida, se crea una deuda, y en ese momento se inicia el periodo prescriptorio para exigir el pago correspondiente.

Sobre ello tenemos que realizar los siguientes comentarios:

Podemos observar que la cita al profesor omite el correcto análisis planteado dentro del cual el profesor Hernández Berenguel (2006), establece que:

Las acciones para determinar la obligación y para aplicar sanciones no están sujetas a plazos de prescripción, sino más bien a plazos de caducidad

En cambio, tratándose de la acción de la Administración para exigir el pago de la obligación, si estamos frente a un plazo de prescripción. (p. 446)

Asimismo, debemos de mencionar que el desarrollo del planteamiento del profesor Hernández sustenta el por qué afirma que tanto las acciones de determinación y aplicación de sanciones tienen esta particularidad de ser consideradas como plazos de caducidad, para ello sustenta que el Código Tributario al igual que el Código Civil actual no distinguen la diferencia entre caducidad y prescripción. Además de ello, debemos de tener en consideración como se configura la prescripción en estos casos, a diferencia de la prescripción que ocurre sobre la facultad de cobro. Al respecto tenemos que destacar las diferencias establecidas en el Código Civil, conforme al siguiente cuadro:

	CADUCIDAD	PRESCRIPCIÓN
Definición	La caducidad extingue el derecho y la acción correspondiente ⁵	La prescripción extingue la acción, pero no el derecho mismo ⁶ .

⁵ Artículo 2003 del Código Civil Peruano

⁶ Artículo 1989 del Código Civil Peruano

Plazo	Los plazos de caducidad los fija la ley, sin admitir pacto contrario ⁷	Sólo la ley puede fijar los plazos de prescripción ⁸
Inicio	A partir del momento en que se tiene derecho a ejercer la acción	La prescripción comienza a correr desde el día en que puede ejercitarse la acción y continúa contra los sucesores del titular del derecho ⁹
Interrupción	La caducidad no admite interrupción ni suspensión, salvo el caso previsto en el artículo 1994, inciso 8 (Mientras sea imposible reclamar el derecho ante un tribunal peruano). ¹⁰	Se interrumpe la prescripción por: 1. Reconocimiento de la obligación. 2. Intimación para constituir en mora al deudor. 3. Citación con la demanda o por otro acto con el que se notifique al deudor, aun cuando se haya acudido a un juez o autoridad incompetente. 4. Oponer judicialmente la compensación ¹¹ .
Termino	La caducidad se produce transcurrido el último día del plazo, aunque éste sea inhábil ¹²	La prescripción se produce vencido el último día del plazo ¹³ .

Como se configuran las dos primeras acciones, debemos de entender que dentro del plazo prescriptorio establecido para las acciones de determinación y sanción, si estas no llegasen a aplicarse dentro del plazo (4 años como regla general), la Administración se encuentra imposibilitada de mantener vigente alguna de estas acciones, puesto que incluso pasado el plazo y si la administración decide plantear acciones de determinación o sancionatoria, el administrado puede frenar dichas acciones con la solicitud respecto de la prescripción del ejercicio con la finalidad de determinar y/o sancionar.

⁷ Artículo 2004 del Código Civil Peruano

⁸ Artículo 2000 del Código Civil Peruano

⁹ Artículo 1993 del Código Civil Peruano

¹⁰ Artículo 2005 del Código Civil Peruano

¹¹ Artículo 1996 del Código Civil Peruano

¹² Artículo 2007 del Código Civil Peruano

¹³ Artículo 2002 del Código Civil Peruano

Para tener en cuenta que ambas acciones se encuentran bajo el régimen de la caducidad, se debe de mencionar que, la caducidad es la extinción del derecho y el ejercicio de este, como observamos dos tipos de acción: de determinación y de la acción de sanción, por cómo se configuran no existe posibilidad de mantener el derecho determinativo o sancionatorio vigente (tal y como lo propone el régimen de prescripción)

Por otro lado, en relación a la acción de cobro, la administración tiene en cuenta la correlación bajo el régimen de prescripción. En este contexto, la prescripción implica la pérdida de la facultad (acción de cobro), pero no afecta el derecho sobre la acreencia en sí misma. Si la prescripción se aplica a la acción de cobro, la Administración queda impedida de realizar la cobranza, aunque la deuda no pierde su validez (acreencia) con el tiempo. En caso de que, por error, el contribuyente realice el pago de una deuda tributaria prescrita, la Administración considera satisfecha la deuda y el contribuyente no tiene derecho a solicitar una devolución por pago indebido, conforme a lo establecido en el artículo 43 del TUO del Código Tributario.

Bajo este contexto el profesor Hernández (2006b) menciona que:

La acción de la Administración Tributaria para determinar una obligación que solo es determinable por ella y nunca por el deudor, deberá caducar a los cuatro años, vencido este plazo sin que se haya efectuado la referida determinación y posterior notificación, se extinguirá el derecho y la acción que tiene para efectuar tal determinación. A consecuencia de ello, no existiría la posibilidad de exigir el pago de la obligación no determinada de manera oportuna. (p. 449)

Asimismo, menciona que, en caso de ejecutarse la acción oportuna notificando al deudor de la respectiva la resolución de determinación dentro del plazo, permitirá que se dé inicio al plazo prescriptorio para exigir el pago de la obligación tributaria (Hernandez Berenguel, 2006c, p. 449)

De lo que observamos en el planteamiento del profesor, es que, el plazo para ejercitar la acción de determinación, entendida respecto de aquellos tributos que no son determinables por el contribuyente tienen fundamento en la caducidad, por lo que de no ejercitarse en el plazo (4 años) se pierde la acción y el derecho de la facultad de cobro, sin embargo, de ejercitarse dentro del plazo, se podrá ejercitar su acción de cobro (exigir el pago de la deuda) iniciándose así el plazo de prescripción de 4 años para esta facultad.

En consecuencia, a lo mencionado en los párrafos previos, tenemos que la Administración en su posición institucional no se justificó debidamente, puesto que la verdadera posición del profesor Hernández buscaba delimitar los alcances del régimen prescriptorio y de la caducidad extrínseca presentada en el esquema de prescripción recogido por el Código Tributario.

1.4. Decreto Legislativo N° 1113

En el pasado, el régimen aplicable al plazo de prescripción en asuntos tributarios seguía una pauta constante, hasta que sufrió un cambio mediante el Decreto Legislativo N° 1113. En los tres Códigos Tributarios anteriores y el actual vigente (previo a la modificación mencionada), la autoridad tributaria tenía el poder de solicitar el pago de la deuda tributaria dentro del plazo de prescripción general de cuatro (4) años. Este lapso era empleado para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y solicitar el pago de los conceptos previamente liquidados.

Antes, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, así como para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, comenzaba simultáneamente.

Durante ese plazo, que era de cuatro años según el artículo 43° del Código Tributario, conforme a lo enunciado por el profesor Hernández Berenguel (2020) la administración tributaria debía cumplir con lo siguiente:

- i) Comenzar el proceso de control y revisión de impuestos;
- ii) Emitir resoluciones de determinación y sanciones tributarias al concluir el proceso de revisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, y;
- iii) Ejecutar las gestiones de recuperación de la deuda tributaria.

De acuerdo con estas directrices, podemos concluir que la prescripción tenía un funcionamiento preciso en situaciones como la obligación de pagar la deuda tributaria antes de que entrara en vigencia el Decreto Legislativo N° 1113.

Ante esta situación, se puede observar que previo a la implementación del Decreto Legislativo 1113, la entidad encargada de la administración tributaria tenía la responsabilidad de llevar a cabo las tres actividades específicas señaladas en el artículo 43 del Código Tributario, dentro de un plazo de cuatro años para exigir el pago de las deudas tributarias. Estas actividades debían ser realizadas en un orden determinado, pero todas dentro del mismo periodo de tiempo.

Es relevante destacar que no se establecía un periodo independiente de cuatro años para realizar la fiscalización, determinación y sanción, seguido de otro lapso de cuatro años para efectuar el cobro de las deudas tributarias. No obstante, al notificar la resolución de determinación y/o multa, se reiniciaba el plazo de cuatro años para requerir el pago de la deuda tributaria.

En resumen, el plazo de prescripción de cuatro años era aplicable de manera global a las facultades de la administración tributaria. Esto implicaba que dentro de dicho periodo se consideraba iniciada la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, así como también se iniciaba el plazo para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones.

Es importante destacar la posición privilegiada de la Administración tributaria, ya que tenía acceso a la información proporcionada por cada contribuyente a través de las declaraciones juradas, así como la discreción para establecer la deuda tributaria.

Por último, cabe mencionar que este régimen estuvo en vigencia desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 28 de setiembre de 2012, fecha en la que el Decreto Legislativo N° 1113 entró en efecto.

1.4.1. Criterio utilizado para el computo del plazo prescriptorio

Antes de la implementación del Decreto Legislativo 1113, el Código Tributario había establecido un régimen de prescripción mediante su artículo 44. En dicho régimen, se definían los criterios para determinar el momento en el que comenzaba el período de prescripción.

A fin de poder dilucidar los parámetros referidos al régimen de prescripción, se debe de analizar los numerales 1, 2 y 4 del artículo 44° del TUO, conforme procedemos a desarrollar a continuación:

a. Numeral 1

Según lo dispuesto en el numeral primero del artículo mencionado, el plazo de prescripción comienza desde el 1 de enero del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración anual correspondiente. En este contexto, es importante destacar que el legislador ha hecho referencia al momento en que vence el plazo para presentar la declaración jurada, como punto de partida para determinar el inicio del período de prescripción. Esto significa que, sin importar si el contribuyente presenta su declaración o no, el simple hecho de que haya expirado el plazo para presentar algún tributo (por ejemplo, el Impuesto a la Renta del año 2009, cuyo vencimiento fue el último día de marzo de 2010), dará inicio al cómputo del plazo prescriptorio el 1 de enero de 2011.

b. Numeral 2

El segundo numeral estipuló que los tributos que deben ser calculados por el deudor tributario, y que no están contemplados en el primer numeral, tendrán un período prescriptivo que comenzará desde el primero de enero siguiente a la fecha en que la obligación se vuelva exigible.

En este sentido, la normativa conserva el mismo enfoque en su redacción, ya que utiliza el culmino de la obligación (es decir, la presentación de la Declaración) como punto de partida para determinar el inicio del plazo, el cual se establecerá el 1 de enero después de dicho momento. Además, el Código especifica que esta disposición se aplica a los tributos no incluidos en el primer numeral, siempre que deban ser calculados por el propio deudor tributario.

c. Numeral 4

La cláusula número cuatro estipulaba que el período de prescripción comenzaría el 1 de enero siguiente a la comisión de la infracción, o en caso de que no se pudiera determinar dicha fecha, a partir del momento en que la administración detectara la infracción.

Esta regulación contempla dos situaciones: la primera se aplica a los casos mencionados en el primer y segundo numeral del artículo 44, ya que la infracción se considera consumada al momento de presentar la Declaración Jurada.

El segundo escenario surge cuando la autoridad tributaria identifica que el contribuyente no ha presentado su Declaración Jurada y en situaciones no contempladas en el numeral 1 del artículo 178 del TUO del Código Tributario. En estas circunstancias, la administración carece de la información necesaria para establecer el momento en que se cometió la infracción, lo que lleva a aplicar el criterio subjetivo para determinar el inicio del plazo de prescripción aplicable a su facultad sancionadora¹⁴.

¹⁴ “Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

La intención detrás de los numerales 1) y 2) del artículo 44 era garantizar la total observancia del principio de seguridad jurídica. Esto se lograba al establecer un criterio práctico para el cumplimiento de las facultades de la administración tributaria, basado en la culminación del plazo de la declaración jurada, sin requerir la presentación física de la misma.

En cuanto al numeral 4) del artículo 44, su objetivo era establecer pautas para determinar el plazo prescriptorio para la imposición de sanciones. Ofrecía dos opciones: una basada en criterios objetivos relacionados al momento de vencimiento de la presentación de la determinación tributaria, y la segunda basada en criterios subjetivos, en situaciones en las que no se puede precisar el momento exacto de la infracción. En este último caso, se ataba a las circunstancias en las que la Administración Tributaria detectaba y probaba el momento en que ocurrió la infracción. Sin embargo, consideramos que es necesario rediseñar esta opción para establecer parámetros objetivos y no vulnerar el principio de seguridad jurídica.

1.4.2. Inicio del Cómputo del Plazo Prescriptorio:

Según el Decreto Legislativo N° 1113, que comenzó a aplicarse el 28 de septiembre de 2012, el cálculo del periodo de prescripción para reclamar el pago de las deudas tributarias comienza después de que la administración tributaria notifique los montos tributarios mediante las correspondientes Resoluciones de Determinación y/o Multa.

En ese sentido, debemos de observar con esta modificación que el plazo de prescripción solo inicia para las facultades de determinación y sancionatoria.

1. *No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares(...)*

Una vez que se inicie el cómputo del plazo para ejercer dichas facultades, la administración tributaria debe:

- a. Dar inicio al procedimiento de fiscalización; y,
- b. Notificar mediante Resolución de Determinación y/o Multa los valores tributarios, producto del término del procedimiento de fiscalización.

Debido a esta modificación en la normativa, la administración tributaria ya no tiene la facultad de realizar el cobro dentro del plazo de prescripción inicial de cuatro años.

Como se ha evidenciado, el Decreto Legislativo N° 1113 establece que la administración tributaria debe llevar a cabo la fiscalización para determinar los montos tributarios y aplicar sanciones antes de ejercer la facultad de cobrar la deuda. Se destaca una diferencia con el régimen de prescripción anterior en cuanto al momento de inicio de la facultad de cobro de la obligación tributaria, que ahora comienza después de la notificación de la resolución de determinación y/o multa.

Como resultado del régimen implementado con el Decreto Legislativo N° 1113, la administración tributaria adquiere un período adicional de cuatro años para emprender la acción de cobro de las deudas tributarias. Sin embargo, esta situación ha generado un mayor problema debido a que ahora existe una falta de claridad en el plazo de prescripción general de cuatro años, dado que:

1. La Administración tributaria debe de ejecutar dos acciones dentro del plazo de cuatro años para mantener en vigencia la acción de cobro de la deuda tributaria, puesto que con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113 ahora existe:

- a. Plazo de cuatro años para (i) fiscalizar, determinar y (ii) sancionar.
 - b. Plazo adicional de cuatro años para exigir el pago de las deudas tributarias, luego de haber notificado los valores tributarios.
2. A partir del 28 de septiembre de 2012, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias comienza después de que la administración ejerza las facultades de determinación y sanción, como se establece en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario introducido mediante el Decreto Legislativo 1113¹⁵. En consecuencia, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria empieza al día siguiente de la notificación de las Resoluciones de Determinación y/o Multa.

Debemos de recordar que con el anterior régimen prescriptorio, el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del TUO del Código Tributario regulaba la detención del período de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias, el mencionado establecía que el plazo prescriptorio se interrumpía con la notificación de la Resolución de Determinación y/o Multa. Por lo que, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, se modificó en mencionado numeral, con la finalidad de establecer que el plazo de prescripción solo se interrumpía con la notificación de la orden de pago.

3. Los tributos y periodos que son comprendidos dentro del Decreto Legislativo N° 1113, según lo establecido en el principio de aplicación inmediata de las normas, el régimen previo a la entrada en vigencias del Decreto Legislativo N° 1113 aplica a los tributos y periodos a los cuales se les inició el plazo prescriptorio. Por lo que resultaba aplicable a los tributos como el Impuesto General a las Ventas hasta el periodo de noviembre de 2011, así como los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta hasta el periodo de noviembre de 2011, teniendo en cuenta que el vencimiento del periodo de diciembre de 2011 para ambos tributos se lleva a cabo en enero de 2012. En

¹⁵ "Artículo 44º.- COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCION El término prescriptorio se computará:
(...)

7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas".

consecuencia, tenemos que el anterior régimen tiene un ámbito de aplicación reducido.

En ese orden de ideas, el régimen aplicable a la prescripción para el ejercicio de la facultad de cobro que tiene la administración tributaria, conforme a lo establecido en el Decreto Legislativo N° 1113, se da a partir de los periodos de diciembre 2011 para los tributos de Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, entre otros tributos cuya obligación nace en el año 2012.

1.5. Delegación de facultades y la Ley Autoritativa N° 30823

Para entender el origen de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo, es necesario situarnos en el contexto histórico de la ley de delegación de facultades. En este sentido, el Poder Ejecutivo solicitó al Congreso la autorización para legislar en áreas como gestión económica y competitividad, integridad y lucha contra la corrupción, prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad, y modernización de la gestión del Estado.

El 19 de julio de 2018, el Congreso otorga al Ejecutivo la facultad de legislar en las mencionadas materias, dentro de los plazos establecidos, mediante la Ley 30823. En este contexto, se incluye la Primera Disposición Complementaria Transitoria en el Decreto Legislativo como parte de las medidas adoptadas en virtud de la mencionada autorización legislativa.

Ahora bien, dentro de estas facultades o potestades delegadas se emite el Decreto Legislativo 1421, el cual es objeto de estudio en este trabajo, más específicamente la Primera Disposición Complementaria Transitoria, la misma que, sustenta su emisión, bajo lo establecido en los literales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley Autoritativa.

Bajo ese contexto, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421¹⁶ establece lo siguiente:

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

En ese sentido, resulta pertinente analizar lo establecido en los mencionados literales a efectos de determinar si dicha norma se encuentra dentro de la emisión de normas, conforme a lo delegado en el marco de las materias específicas, de acuerdo al mandato establecido en el artículo 104 de la Constitución.

Partiendo de este análisis, se podrá determinar si la Disposición Complementaria contenida en el Decreto Legislativo 1421 cumplió con los parámetros establecidos dentro del artículo 74 de la Constitución, habida cuenta que se debe de cumplir con lo establecido en la Ley Autoritativa que regula las materias que ha sido delegadas al Poder Ejecutivo, y en el caso concreto se emitió una norma referida a las reglas o normas que rigen el plazo de prescripción establecido en el Código Tributario.

Ahora bien, resulta pertinente establecer el análisis referido a los literales mencionados previamente, en ese sentido tenemos:

¹⁶ Publicado en el diario oficial El Peruano el 12 de setiembre de 2018, entrando en vigencia a partir del día siguiente de su publicación

a. Respecto del literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley 30823

En primer orden, debemos de mencionar que bajo este literal se establece la facultad específica de modificar el TUO del Código Tributario, entre otros puntos busca establecer modificaciones con la finalidad 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.

En ese contexto, debemos de mencionar que, la materia específica destinada al cobro de las deudas tributarias, conforme al parámetro de delegación del Congreso se encuentra delimitada a realizar las modificaciones al TUO del Código Tributario se circunscribe a la aplicación de medidas cautelares.

Asimismo, resulta importante señalar que, el Código Tributario ha regulado de las medidas cautelares dentro de su articulado de la siguiente manera:

1. Libro II: artículos 55, 56, 57 y 58 referidos a la facultad de recaudación
2. Libro III: artículos El propósito evidente de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, en concordancia con el literal g), era restringirse a realizar cambios en lo relacionado con las medidas cautelares establecidas en el Código Tributario. En cuanto a los artículos 118 y siguientes, estos se vinculaban al procedimiento de cobranza coactiva, mientras que el artículo 159 hacía referencia a los procesos ante el poder judicial.

Adicionalmente, es importante mencionar que el período en el que una deuda tributaria puede ser reclamada legalmente está regulado por las disposiciones contempladas en los artículos que van del 43 al 49, incluidos en el Capítulo IV del Título III del Libro I del Código Tributario. Este capítulo trata sobre la transmisión y extinción de la obligación tributaria.

Se puede observar que, en el caso de desear argumentar que las modificaciones buscan mejorar los procedimientos tributarios para mayor eficiencia, esto no implica necesariamente que se haya alterado el régimen de prescripción.

b. En relación al inciso h) del punto 1 del artículo 2 de la Ley 30823

En este se puede observar que la normativa en cuestión confiere ciertas atribuciones con el propósito de permitir ajustes destinados a mejorar las operaciones del Tribunal Fiscal y la SUNAT, así como también el marco normativo que les ayude a asegurar un desempeño adecuado de sus funciones y proporcionar una atención de mayor calidad. En este sentido, es posible afirmar que:

La intención detrás del inciso h) es establecer pautas para mejorar y potenciar la administración, garantizar un desempeño efectivo de las responsabilidades y una prestación de servicios más eficiente por parte del Tribunal Fiscal y la SUNAT.

Dado que, para determinar si se contemplaba claramente la posibilidad de modificar el régimen prescriptorio según el mencionado texto, resulta inviable su comprobación. Esto se debe a que, como ya se explicó anteriormente, el régimen prescriptorio está regulado en el Libro I del Código Tributario, que trata sobre la Obligación Tributaria. Por otro lado, el literal h) de la Ley Autoritativa aborda la gestión, que, si nos ceñimos a lo estipulado en el artículo 104 de la Constitución, incluye los procedimientos tributarios que se encuentran en el Libro II de la estructura del Código.

Con el propósito de identificar los elementos involucrados en la Ley Autoritativa, es necesario hacer referencia al documento legislativo con el número 2791/2017-PE, presentado el 2 de mayo de 2018. Dicho proyecto de ley tiene como objetivo delegar facultades para abordar asuntos relacionados con la tributación, las finanzas, la gestión económica y competitividad, la reconstrucción y cierre de

brechas en infraestructura y servicios, la integridad y la lucha contra la corrupción, la prevención y protección de personas en situaciones de violencia y vulnerabilidad, y la modernización de la administración estatal.

En relación a este asunto, es importante señalar que la aprobación de este proyecto se llevó a cabo mediante la legislación número 30823. Por lo tanto, es necesario hacer referencia a los fundamentos presentados en el proyecto de ley en lo que concierne a las atribuciones para:

- a. Reformar el Código de Impuestos con el objetivo de implementar procedimientos tributarios más optimizados, ajustar las regulaciones tomando en consideración los sistemas electrónicos utilizados por los contribuyentes para emitir comprobantes de pago y mantener registros contables. Estas acciones buscan garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Esta capacidad, tal y como hemos mencionado anteriormente, está contemplada en el inciso g) del punto 1 de la Ley N° 30823. Además, podemos encontrarla también mencionada en el inciso f) del punto 2.1 del Proyecto de Ley que trata sobre las "Medidas sujetas a la delegación de facultades legislativas en temas tributarios y financieros". En la justificación presentada, se sugiere lo siguiente:

Facultar a la SUNAT para aplicar las normas del Código Tributario referidas a los procedimientos de cobranza y contenciosos, y además, facultar a la SUNAT para regular la aplicación de la sanción de retiro a que se refiere el artículo único del referido texto legal. También se propone modificar las reglas sobre medidas cautelares pues acorde con las conductas de un alto número de contribuyentes, resulta necesario modificar los plazos que rigen las medidas cautelares previas trabadas a fin de cautelar tanto los intereses del deudor como de la Administración Tributaria. Se plantea ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria para los casos vinculados a esquemas de planificación fiscal elaborados con el objeto de no pagar tributos y que

es aprobado por sus representantes sin que estos asuman responsabilidad alguna.

Esta medida permitirá asegurar el cobro de la deuda tributaria.

En ese sentido, las medidas específicas que se proponen son:

- Adaptar el régimen de infracciones y sanciones a la normativa sobre la emisión y el otorgamiento de comprobantes de pago electrónicos y otros documentos emitidos u otorgados de dicha manera, así como a la normativa que regula los libros y registros electrónicos;
- Establecer la aplicación del Código Tributario a infracciones, sanciones y procedimientos de cobranza a los operadores de servicios electrónicos;
- Ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria para los casos vinculados a la planificación fiscal elaborada con el objeto de dejar de pagar tributos;
- Perfeccionar las reglas y plazos que rigen las medidas cautelares previas.

Según lo expuesto en la justificación del Proyecto de Ley, se pudo apreciar que las áreas concretas sujetas a delegación, a petición del órgano ejecutivo, se centraban en los siguientes aspectos: (i) los procesos de recaudación y disputas; (ii) las precauciones adoptadas; y (iii) la expansión de los casos de responsabilidad compartida.

Adicionalmente el mismo literal establece las medidas específicas que se proponen a efectos de materializarse en normas de carácter tributario emitidas por el ejecutivo, y dentro de las cuales no se encuentra establecida la delegación en materia de prescripción en materia tributaria, puesto que como hemos mencionado previamente, esta se encuentra regulada dentro del Libro I del Código Tributario referido a la obligación tributaria, mientras que las modificaciones a las que se refiere la exposición de motivos se enmarcan dentro del Libro II Facultades de la Administración Tributaria y del Libro III Procedimientos Tributarios.

- b. Facilitar la implementación de medios que habiliten al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) para mejorar y fortalecer su administración, junto con su marco legal, con el objetivo de asegurar el correcto desempeño de sus responsabilidades y proporcionar una atención de mayor calidad.

La presente petición está contemplada en el literal h) del punto 1 del artículo 2 de la Ley de Autorización. En este sentido, es relevante señalar que el inciso h) del punto 2.1 de la justificación establece lo siguiente:

Este Gobierno tiene como uno de sus pilares de la reforma tributaria fortalecer las instituciones relacionadas al proceso tributario, las cuales están vinculadas con la cobranza de la deuda, lo cual repercute en la recaudación.

A la fecha no solo se han identificado limitaciones para el recupero de la deuda, lo que implica un retroceso de la presión tributaria en los últimos años. Bajo esta coyuntura se requiere contar no solo con mayores ingresos tributarios, sino reducir significativamente la carga administrativa de los órganos resolutores y que estos emitan resoluciones oportunas que resuelvan las controversias, ello redundará en la relación contribuyente-administración.

En ese sentido, a efectos de que la SUNAT y el Tribunal Fiscal puedan responder rápidamente a tales exigencias, resulta necesario dotarlas de instrumentos que le permitan optimizar los servicios y funciones que realizan a nivel nacional, en materia tributaria y aduanera, lo cual redundará favorablemente en su gestión.

Podemos observar que dentro del mencionado literal de la exposición de motivos no encontramos aspecto alguno que nos identifique de forma clara y precisa que el régimen de prescripción se encontraba concebido dentro de este punto. Toda vez que este se refiere a generar una optimización en los servicios y funciones que realice la SUNAT y el Tribunal Fiscal. Además,

debemos de enmarcar esta modificación nuevamente dentro de los aspectos de las facultades de la Administración que se ubica dentro del Libro II del Código Tributario, y como mencionamos previamente el régimen de prescripción se encuentra recogido dentro del Libro I.

1.5.1. Aspectos jurídicos de la delegación de facultades

En el sistema jurídico peruano se encuentra regulado en nuestra Constitución Política de 1993, mediante el artículo 104 se establece que el Congreso puede delegar al Poder Ejecutivo la facultad de legislar mediante decretos legislativos sobre materias específicas y por un plazo determinado en la Ley Autoritativa.

Conforme a lo mencionado por el artículo 104, en la palabras del profesor Landa (2004):

En el mencionado artículo encontramos un puesto de potestad normativa tributaria derivada, puesto que, quien ostenta la reserva de Ley en nuestro ordenamiento jurídico es el Congreso, toda vez que es el órgano emisor de leyes. En consecuencia, para poder cumplir con lo dispuesto en el marco constitucional de la reserva de ley, se requiere de cumplir con lo dispuesto en el mencionado artículo, estableciendo de forma precisa las materias que se delegarán temporalmente para la elaboración y emisión por parte del Ejecutivo.

En ese sentido, el profesor Bermúdez (2013) menciona que, el Congreso no cede sus funciones naturalmente representativas, sin embargo, por excepción se pueden delegar a solicitud del Ejecutivo, previa aprobación del Congreso, por lo que los actos legislativos del Ejecutivo son sometidos a evaluación Constitucional. (p. 717)

Al respecto debemos de mencionar que la delegación de facultades constituye una medida excepcional, puesto que la producción normativa es facultad exclusiva del Poder Legislativo, mientras que el Poder Ejecutivo cuenta con la

facultad de reglamentación, por lo que solo puede emitir normas de rango infra legal conforme a lo establecido en el literal 8 del artículo 118¹⁷ de la Constitución.

Por lo mencionado previamente, a efectos de que el Ejecutivo goce de la facultad legislativa en materia tributaria, se requiere que el otorgamiento de dicha facultad esta debe de entenderse en forma clara, delimitada y estricta. Ello como se establece en los límites previstos en el artículo 104, cumpliendo con delimitar la materia a otorgar y los aspectos específicos a legislar.

En ese sentido, si se presenta alguna distorsión dentro de los parámetros de la autorización para ejercer la potestad normativa en materia tributaria, generará una discusión respecto de la validez de las normas desarrolladas en el marco de dicha autorización. Por lo que nuestro ordenamiento proscribire la posibilidad de aplicar términos genéricos o indeterminados para autorizar la delegación del ejercicio de la potestad normativa.

En consecuencia, de darse el caso en el que no se establezca de forma específica la materia delegada mediante ley autoritativa, cualquier norma emitida en virtud de dicha materia será inconstitucional, inclusive las normas emitidas en virtud de la delegación seguirán su misma suerte.

1.6. Leyes interpretativas.

Las leyes interpretativas tienen como objeto dar sentido a una ley precedente que requiera de alguna precisión, en ese sentido el Tribunal Constitucional

¹⁷ *Atribuciones del Presidente de la República :*

Corresponde al Presidente de la República: (...)

8. Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones».

mediante Sentencia recaída sobre el expediente 00002-2006-AI/TC ha señalado que, estas fijan el sentido de una norma dictada previamente, al respecto se observa que se utilizan palabras como intérpretese, aclárese o precísese. El objetivo de esta es eliminar la ambigüedad que produce la norma -a interpretar- dentro del ordenamiento jurídico, por lo que como la norma interpretada y la interpretativa, como se refieren a la misma regulación, la norma interpretativa debe de regir desde el momento en que entró en vigencia la norma interpretada.

De la clasificación que le otorga el Tribunal Constitucional podemos decir que, las normas interpretativas buscan eliminar las ambigüedades dentro de normas que se encuentran en vigentes, además de ello el hecho que estas normas se apliquen desde la entrada en vigencia de las normas interpretadas, no implica per se como una norma retroactiva, puesto que, solo cumplen con precisar los alcances o los términos ambiguos dentro de la norma interpretada.

Ahora bien, si la ley interpretativa no tiene una finalidad aclaratoria respecto de la Ley interpretada, sino que por el contrario incluye nuevos términos o regulaciones, nos encontraríamos ante una norma con efectos retroactivos, y en consecuencia esta devendría en inconstitucional, puesto que la retroactividad se encuentra prohibida en nuestro ordenamiento, salvo en casos puntuales, como es el caso de la aplicación retroactiva de las penas, siempre y cuando favorezcan al reo.

Entonces resulta valido establecer que las leyes interpretativas serían validas siempre y cuando la ley a interpretar tiene vacíos o ambigüedades, así como carecerían de validez cuando estas pretendas modificar la norma a interpretar, generando así una afectación al orden jurídico regulado sobre la aplicación de las normas en el tiempo.

Al respecto, la sentencia referida en líneas anteriores ha establecido dentro de su fundamento N° 23 cuales los requisitos necesarios para considerar a una norma como interpretativa, a continuación, los mencionamos:

1. Es necesario que la ley interpretativa haga mención explícita de una regulación previa.
2. La ley interpretativa debe establecer claramente la interpretación de la norma previa, por lo tanto, debe identificar uno de los diversos significados que puedan aplicarse a la norma en cuestión, y este se convierte en el único significado válido, dejando de lado otras posibles interpretaciones de la ley anterior.
3. La ley interpretativa no debe introducir nuevos elementos a la norma interpretada que no estuvieran originalmente contemplados dentro de su alcance material.

En relación a este tema, es importante señalar que el Tribunal prohíbe que una medida altere el significado de una ley existente, ya que dicha ley interpretativa no cumple su propósito de aclarar ambigüedades, sino que busca establecer nuevos alcances para la norma. Esto va en contra de las disposiciones legales, debido a su clara contradicción y la aplicación retroactiva de situaciones no reguladas previamente.

Se considera la necesidad de examinar detenidamente si la ley en cuestión tiene la intención de proporcionar claridad, ya que esto nos permitirá determinar si es una norma válida o, por el contrario, si representa un caso de retroactividad que va en contra de nuestras leyes.

En este sentido, el presente trabajo tiene como objetivo analizar si la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 puede ser considerada como una interpretación del Decreto Legislativo 1113.

1. En relación con la exigencia concerniente a que la ley interpretativa debe mencionar de manera explícita una regulación previa:

Detectamos en el texto una lectura directa donde no se especifica claramente la norma a interpretar, sino que hace una referencia indirecta al inciso 7 del artículo 44 del TUO del Código Tributario.

Al respecto los profesores Durán y Arbieta (2020b) exponen que, en relación a este aspecto y en referencia al cumplimiento de hacer mención a una ley previa, es importante destacar que la PDCT no hace una referencia explícita al Decreto Legislativo 1113.

El Decreto Legislativo 1113 no solo agregó el inciso 7 al artículo 44, sino que también ajustó el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código para asegurar coherencia en la modificación. Esto implica que antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, las causas de interrupción del plazo incluían la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa. Sin embargo, esta causa fue reemplazada, quedando como supuesto de notificación la notificación de una orden de pago.

En este sentido, se puede afirmar que, a fin de satisfacer el mencionado requisito inicial, era necesario que la disposición haga mención explícita tanto al numeral 7 del artículo 44 como al inciso a) del numeral 2 del artículo 45. Lamentablemente, esta condición no se ha cumplido, ya que solo se hace referencia al numeral 7, lo que nos lleva a concluir que el primer requisito no ha sido satisfecho.

2. En relación al requerimiento de que la interpretación legal determine el significado de una norma anterior, señalando uno de los varios significados que podrían aplicarse a la norma interpretada, el cual se convierte en el significado específico y, por lo tanto, excluye las posibles interpretaciones anteriores.

Como mencionamos anteriormente, la disposición no ha establecido una interpretación específica con respecto al Decreto Legislativo 1113. Además,

notamos que no se ha mencionado uno de los diferentes significados posibles del Decreto Legislativo 1113

En ese contexto, resulta importante considerar que, desde la vigencia del Decreto Legislativo 1113 hasta antes del Decreto Legislativo 1421, el Tribunal Fiscal ha mantenido una interpretación constante sobre el tratamiento del Decreto Legislativo 1113. Con la Resolución de Observancia Obligatoria mediante RTF 09789-4-2017, el Tribunal estableció institucionalmente que el tratamiento del Decreto Legislativo 1113 implica su aplicación inmediata. Este precedente se convierte en obligatorio para futuros casos que involucren la aplicación del mencionado decreto.

En el hipotético caso de que hubiera una ambigüedad que necesitara aclaración, esta habría sido resuelta por el Tribunal Fiscal, en ejercicio de sus facultades legales como la máxima autoridad interpretativa en asuntos tributarios, antes de la promulgación del Decreto Legislativo 1421. Con el fin de respaldar nuestra postura, el Tribunal Constitucional, en la sentencia mencionada anteriormente, examina el segundo requisito que una norma interpretativa debe cumplir. En este contexto, se menciona que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09050-5-2004 ya había emitido una opinión sobre la aplicación inmediata del Decreto Legislativo No. 953, de manera coherente con el marco constitucional, sin perjudicar a los contribuyentes. También se explica que establecer, en el propio Decreto Legislativo y no en una norma posterior, disposiciones transitorias para tratar específicamente las relaciones o situaciones jurídicas iniciadas bajo la normativa anterior y en proceso de desarrollo, era apropiado al momento de entrar en vigor la modificación del Decreto Legislativo N° 953.

De lo mencionado por el Tribunal Constitucional nos queda claro, que este ha establecido que no se puede considerar interpretativa una norma que trata de esclarecer supuestos en los que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre la aplicación inmediata de las normas, además se proscribía la posibilidad de emitir una disposición transitoria fuera de la norma inicial.

De esta lectura, nos lleva a mencionar que no se cumple con el segundo requisito, puesto que el tratamiento que se le debe de dar al Decreto Legislativo 1113 es conforme con el principio de aplicación inmediata de las normas, además de ello debemos de tener en cuenta el pronunciamiento de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal y finalmente, que la norma que debió de regular esta aclaración era sin dudas el Decreto Legislativo 1113, sin embargo se reguló mediante disposición del Decreto Legislativo 1421.

3. La exigencia de que la ley de interpretación no pueda introducir en la norma interpretada ningún elemento que no esté originalmente contemplado en su alcance sustancial.

De la revisión realizada a la disposición, nos queda claro que esta agregó un contenido que no estaba contemplado dentro del ámbito de aplicación material del Decreto Legislativo 1113, puesto que en esta norma se amplió el ámbito de aplicación en el tiempo del Decreto Legislativo 1113, ya que esta se encontraba vigente desde el 28 de setiembre de 2012, sin embargo observamos dentro de la disposición que ha ampliado el ámbito de aplicación del plazo prescriptorio para aquellas deudas tributarias que hubieren sido iniciadas antes del 1 de enero del 2012 que fueran notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012.

Al respecto, podemos decir que la finalidad de esta disposición es aplicar esta nueva regla a casos que comprenden situaciones previas al ejercicio 2012, como se observa de la sentencia que analizó previamente la modificación el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo 953.

Como hemos advertido, la Disposición tiene una finalidad retroactiva sobre hechos que ya ha sido consumados antes de su entrada en vigencia, es decir a supuestos consumados antes del 1 de enero del 2012, como hemos

mencionado dentro de los párrafos previos es imposible admitir la naturaleza interpretativa de la Primera Disposición Complementaria Transitoria.

1.7. La Seguridad Jurídica en el ámbito tributario.

A efectos de determinar la seguridad jurídica esta debe de entenderse dentro del marco constitucional como aquel principio que toda sociedad necesita, a efectos de salvaguardar los derechos de las personas (jurídicas y naturales).

Debemos de recordar que históricamente hemos tenido una serie de regímenes y constituciones previas (12 en total) y que precisamente, en la Constitución de 1979, el Ejecutivo, en el marco de sus funciones podía legislar en materia tributaria mediante Decretos de Urgencia, que como se vio reflejado en el periodo de gobierno de 1985 a 1990, sumado a la situación de inestabilidad que se tuvieron por el entorno social.

En ese sentido, se enmarca la seguridad jurídica con la finalidad de que el ejercicio del poder es limitado dentro del ordenamiento jurídico, al respecto el Tribunal Constitucional se ha pronunciado mediante la sentencia recaída en el expediente N° 07320-2005-AA, señalando en sus Cuestiones Preliminares que:

De acuerdo con los preceptos estipulados en los artículos 3 y 43 de la Constitución, se puede identificar al Estado Peruano como un Estado Social y Democrático de Derecho. Su objetivo principal es asegurar la plena realización de los principios y derechos fundamentales propios del Estado de Derecho, tales como la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley. Se busca otorgarles un fundamento y contenido concreto, basándose en la idea de que el individuo y la sociedad no son conceptos aislados y opuestos, sino que están interrelacionados de manera recíproca. (numeral 4)

Se puede observar que la idea de reconocer la importancia de disfrutar de una mayor seguridad jurídica se basa en las características fundamentales de un

Estado que es tanto Social como Democrático de Derecho. Al reconocer este principio, se establecen los límites de acción que el Estado puede ejercer a través de sus diversas instituciones. Si se permitiera que existieran poderes públicos absolutos e ilimitados, esto llevaría a una constante violación de los derechos fundamentales.

Por lo tanto, es necesario establecer garantías mínimas para asegurar el cumplimiento efectivo de este principio. Los profesores García de Enterría y Fernández (1992) enfatizan que, el ejercicio de las potestades de la Administración Pública debe estar sujeto, de manera directa o indirecta, no solo al respeto total de la Constitución y las Leyes, sino también a los principios que estas normativas contienen.

Como sabemos, el principio de seguridad jurídica forma parte de estos principios fundamentales recogidos en nuestra Constitución, que es de aplicación transversal para todos los estamentos del Estado, desde la creación de leyes o reglamentos hasta la aplicación de estos por parte de los órganos del Estado.

Ahora bien, en materia tributaria tenemos que el principio se materializa con los parámetros de actuación que tiene la Administración Tributaria y el marco normativo vigente relativo a sus facultades, funciones y límites de la Administración. Es bajo este contexto que el profesor García Novoa (2000c) ha mencionado que, resulta indubitable que la seguridad jurídica es un principio que no requiere de una regulación normativa expresa.

Asimismo, el profesor García Novoa (2019) menciona que, el valor que le otorga las constituciones permite afirmar que de la misma se desprende un derecho al ciudadano a la seguridad jurídica

Ello nos lleva a decir que la seguridad jurídica tiene como finalidad que tanto en la toma de decisiones, así como en la ejecución de las potestades inherentes del Estado se enmarquen dentro de los parámetros establecidos en la Constitución

y las leyes, a efectos de cumplir con el fin del Estado que en pocas palabras es de otorgar seguridad y/o bienestar para la sociedad, y la Administración Tributaria no escapa a este deber que emana de la Constitución.

En ese sentido, en palabras del profesor Bocchiardo (2003):

Ningún tipo de relación jurídica tributaria que surge entre el fisco y los sujetos pasivos luego de creado el tributo es una relación de poder, pues en todas, aun cuando sea de naturaleza administrativa, el Estado actúa sometido al derecho, su actividad es una actividad reglada, característica que se da en forma más nítida en la obligación tributaria porque esa relación de poder que está en la génesis del tributo se agota con el dictado de la ley para dar paso a una relación de equilibrio, de igualdad de las partes. (p. 130-131)

En esa misma línea, el profesor García Toma (2021) realiza una clasificación en la seguridad jurídica, referido estrictamente a la Seguridad Jurídica Subjetiva, menciona que:

Esta alude al conjunto de organismos y a la pléyade de funcionarios públicos que, con su eficiencia, eficacia, moralidad y legalidad, generan una suerte de íntima confianza en la certeza de su protección y reparación en favor de las personas, en un espacio y tiempo determinados (párrafo 21)

En ese sentido podemos mencionar que seguridad jurídica aludida respecto a la aplicación de los Decretos Legislativos 1113 y 1421, sería la seguridad jurídica subjetiva, que consiste en un conjunto de organismos y a la pléyade de funcionarios públicos que, con su eficiencia, eficacia, moralidad y legalidad, generan una suerte de íntima confianza en la certeza de su protección y reparación en favor de las personas, en un espacio y tiempo determinados.

Ahora bien, en el supuesto de se llegue a vulnerar este principio en el ámbito tributario se generaría un quiebre en la confianza del sistema jurídico y la previsibilidad.

En palabras del profesor García Novoa (2000d) la previsibilidad es un elemento fundamental, puesto que sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho.

En pocas palabras los contribuyentes se verían afectados respecto del principio constitucional de seguridad jurídica, debido a que, solo se contaría con apariencia formal de la ley, puesto que sobre esta no se puede aplicar la tutela efectiva de los derechos de los contribuyentes, respecto de los puntos o artículos que contravienen la Constitución.

Lo que nos lleva a decir que, si se permite aceptar la falta de tutela del principio de seguridad jurídica generaría como consecuencia una incertidumbre jurídica, que repercutiría en el ámbito económico, por la desconfianza en el sistema jurídico peruano.

Ello devendría en el ámbito económico, el costo de transacción en las operaciones sería mucho mayor, además se generarían desincentivos en la ejecución de operaciones con relevancia económica, como es el caso de las fusiones y adquisiciones de empresas, puesto que producto de la falta de previsibilidad en los efectos jurídicos de leyes futuras, a consecuencia de una posición permisiva por parte del Estado como por ejemplo al permitir la aplicación retroactiva de las normas, o en la emisión de normas que contravienen el orden constitucional.

En relación a cómo garantizar la seguridad jurídica en el ámbito tributario, se plantea la necesidad de ejercer adecuadamente la potestad normativa, interpretar y aplicar las normas de forma correcta. La seguridad jurídica es

esencial en la creación, modificación y derogación de normas tributarias, así como en su interpretación y aplicación, especialmente en lo relacionado con la prescripción en asuntos tributarios.

Mediante el fundamento 5 del Voto del Magistrado Álvarez Miranda de la Sentencia del expediente N° 02132-2008-PA/TC, realiza un análisis sobre la prescripción, mencionando en síntesis que:

La prescripción, basada en el paso del tiempo, conlleva a que los titulares de derechos pierdan la posibilidad de reclamar en ciertos casos. Este principio de prescripción contribuye al orden público y es fundamental para resolver situaciones pendientes. La seguridad jurídica se apoya en la prescripción, ya que permitir la discusión sobre asuntos ya prescritos resultaría en situaciones de incertidumbre indefinida. Por tanto, la prescripción es una institución jurídica indispensable para el funcionamiento de la sociedad.

Esta importancia se acentúa en el ámbito tributario, donde la emisión y notificación de actos administrativos, como las Resoluciones de Determinación y Multa, podrían afectar los derechos constitucionales de los contribuyentes si se lleva a cabo un cobro injustificado o arbitrario, afectando su capacidad contributiva.

El respeto al principio de seguridad jurídica implica regular adecuadamente los procedimientos de fiscalización y determinación para evitar situaciones que resulten en la imprescriptibilidad de las deudas tributarias.

Es fundamental asegurar una aplicación correcta del principio de seguridad jurídica, sin que esto signifique una interpretación sesgada en favor del contribuyente o de la Administración Tributaria, sino más bien un cumplimiento dentro del marco constitucional.

El propósito fundamental de asegurar la seguridad jurídica es asegurar que tanto la Resolución de Determinación como la Resolución de Multa, las cuales han sido emitidas y notificadas adecuadamente, estén dentro de los límites legales establecidos para la Administración al momento de calcular con precisión los montos tributarios e intereses relacionados con la obligación del contribuyente.

1.8. Incidencia en la seguridad jurídica en el ámbito tributario debido a la aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421

Para evaluar si una disposición afectó el principio de seguridad jurídica, es necesario examinar si se infringió el artículo 104 de la Constitución. Solo al hacer esto, podremos determinar si se contravino el principio de legislación delegada específica. En consecuencia, se podría constatar una alteración del principio de legalidad y reserva de ley establecido en el artículo 74 de la Constitución. En el caso particular de la norma en cuestión, también se debería considerar la afectación del principio de irretroactividad de leyes en materia tributaria, tal como se establece en el artículo 103 de la Constitución.

Tal como se mencionó anteriormente, el propósito del principio de seguridad jurídica es evitar que existan normas dentro de las facultades de la Administración (tales como fiscalización, determinación, sanción, cobro y prescripción) que sean arbitrarias o excesivas. Esto se logra a través de una técnica legislativa que busca eliminar la incertidumbre en los contribuyentes.

Al respecto del caso materia de estudio, la prescripción en materia tributaria, la seguridad jurídica toma mayor relevancia puesto que con ella se busca tutelar que cualquier norma de creación, aplicación o interpretación de normas en materia tributaria devengan en un tributo con naturaleza imprescriptible.

En el análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional, se pueden observar los siguientes eventos:

1. El 28 de septiembre de 2012, se realizó una modificación al Código Tributario mediante el Decreto Legislativo 1113, en el que se incorporó un nuevo régimen de prescripción y se eliminó la causal de interrupción de la prescripción relacionada con la notificación de la resolución de determinación y/o multa.
2. Debido a la falta de precisión en el Decreto Legislativo 1113 con respecto a su aplicación en el tiempo, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución de Observancia Obligatoria N° 09789-4-2017 el 24 de noviembre de 2017. Esta resolución se basó en el Código Tributario vigente antes de la modificación y determinó que el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 estaba prescrito.
3. Finalmente, por medio de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, en septiembre de 2018, se estableció que el Decreto Legislativo 1113 tendría efecto desde el 1 de enero de 2012. En otras palabras, se intentó regular hechos pasados a través de una norma posterior.

Ante esta situación, es necesario analizar si la última norma garantiza la previsibilidad, teniendo en cuenta que han transcurrido seis años desde la emisión del Decreto Legislativo 1113 hasta el Decreto Legislativo 1421. Esto ha provocado que algunos actos ya estén prescritos, considerando el plazo general de prescripción de cuatro años.

Es evidente que con la modificación introducida por el Decreto Legislativo 1421, la previsibilidad se ve afectada. Anteriormente, bajo el Decreto Legislativo 1113, existía un único plazo de prescripción para todas las facultades de la administración, lo que implicaba que tanto la determinación como la imposición de sanciones y el cobro debían realizarse dentro de un plazo general de cuatro

años. Además, la notificación de la resolución de determinación y/o multa interrumpía el plazo para la facultad de cobro, iniciándose un nuevo período de cuatro años a partir de la notificación.

Debemos de recordar que esta regla ha estado vigente desde el primer código tributario del 17 de octubre de 1966 hasta el 27 de setiembre antes del cambio del régimen. Es decir, contábamos con 46 años de vigencia normativa que nos permite sostener lo afirmado por el Tribunal Fiscal en su resolución de Observancia Obligatoria, al concluir que el impuesto a la renta del ejercicio 2010 se encontraba prescrito.

Sin embargo, producto de la modificación, que como ya hemos expuesto previamente no se encuentra dentro de los parámetros de la delegación de facultades de una Ley Autoritativa, puesto que se pretende modificar una norma que entró en vigencia 6 años previos, y sobre la cual existe un pronunciamiento del máximo interprete en materia tributaria.

Debemos de tener en cuenta que la supuesta norma interpretativa determinó que se reinicie el computo de plazo de prescripción de las deudas tributarias, respecto de hechos ya consumados, puesto que como hemos dicho previamente, la norma a interpretar se promulgó 6 años antes.

CAPÍTULO SEGUNDO

2. Análisis de la Resolución del Tribunal Constitucional N° 556-2020

Como debemos de establecer, la sentencia recaída en la Resolución N° 556-2020 (en adelante “la Sentencia”) resuelve la acción de inconstitucionalidad presentada por el Colegio de Abogados de la Libertad (en adelante “el CALL”) mediante el expediente N° 0004-2019-PI, respecto a la constitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421.

Dentro de lo que cabe en lo dispuesto por el Tribunal Constitucional, debemos de tener en consideración que resulta importante realizar el análisis sobre el razonamiento que empleó, a consecuencia de ser el organismo interprete de la Constitución Política del Perú.

Bajo ese análisis podremos dejar en claro si la sentencia cumplió con la debida motivación jurídica que nos permita esbozar una correcta solución a la solicitud planteada por el CALL bajo expediente N° 00004-2019-PI.

Cabe destacar que la resolución presentó particularidades al ser emitida, según lo estipulado en el artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional N° 28301. Esta ley indica que el quórum necesario para que el Tribunal Constitucional tome decisiones es de cinco de sus miembros. Cuando el Tribunal se reúne en Sala Plena, las decisiones se toman por mayoría simple de votos, excepto cuando se trata de la admisibilidad de una demanda de inconstitucionalidad o de emitir una sentencia que declare una norma con rango de ley como inconstitucional. En estos casos, se requieren cinco votos en acuerdo. Además, se menciona que si no se alcanza esta mayoría calificada de cinco votos a favor de la inconstitucionalidad de la norma impugnada, entonces la demanda de inconstitucionalidad será rechazada.

Por lo tanto, es importante tener en cuenta que se necesita el apoyo de al menos 5 magistrados del Tribunal para determinar si una norma con rango de ley es declarada inconstitucional o no.

En este contexto, debemos de mencionar que el proceso de inconstitucionalidad recaído bajo el expediente N° 00004-2019-PI fue declarado infundado.

Al respecto, debemos de precisar la composición de la votación de la Sentencia de la siguiente manera:

- a) Ponencia: El magistrado Blume ponente voto a favor de la demanda sea declara fundada en todos sus extremos.
- b) A favor en parte: El magistrado Ferrero voto a favor de que la demanda sea declarada fundada por forma.
- c) En contra: Los magistrados Espinosa-Saldaña, Ledesma, Miranda y Ramos se pronunciaron en contra que la demanda sea declara fundada en todos sus extremos y a favor que se establezca como infundada la demanda respecto a la inconstitucionalidad.

d) Abstención: El magistrado Sardón se abstuvo de participar en el proceso.

Frente a esto, es imperativo mencionar que en la Resolución mayoritaria se dictaminó que se declare sin fundamentos la petición de inconstitucionalidad interpuesta por el Colegio de Abogados de la Libertad. Lo que genera una particularidad, a razón de que no existe una sola posición al respecto de la forma de resolver la demanda, inclusive en la posición que llevo a tomar la decisión por mayoría no se contaba con una posición única, sino que fue resultado de votos singulares que llevaban a la conclusión sobre los motivos que llevaron a declarar infundado el pedido del CALL.

Ahora bien, para poder entender el sentido de declarar infundada la demanda presentada resulta necesario analizar y entender cada uno de los votos singulares que llevó a tomar la decisión por mayoría.

Por consiguiente, del análisis que se realizará a continuación, debemos de enfatizar que esta sentencia al tener múltiples aristas, se debe de considerar la relevancia de que la misma se debate la relevancia concreta del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

2.1. Respecto la Ponencia del Magistrado Blume:

2.1.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria.

Sobre el inicio del plazo de prescripción, la ponencia afirmó que la PDCT no alteró el plazo prescriptorio para la demanda de pago de la deuda tributaria. Por el contrario, cambia el punto de partida del cálculo del plazo de prescripción que ya estaba en curso hasta el primero de enero de 2012.

El magistrado Blume no proporcionó detalles suficientes, ya que es de suma importancia señalar que lo mencionado en el numeral 7 del artículo 44 del TUO del Código Tributario, el cual fue añadido con el Decreto Legislativo 1113, debería haberse aplicado desde su entrada en vigencia, es decir, desde el 28 de setiembre de 2012. En consecuencia, esta modificación no podía ser aplicada retroactivamente al 1 de enero de 2012 para el cálculo del plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas de naturaleza tributaria.

Es importante enfatizar este aspecto, dada la situación que prevalecía antes de la modificación en el Código Tributario. Hasta entonces, existía un límite temporal para exigir el pago de las deudas tributarias, que coincidía con el período de prescripción para determinar la deuda y aplicar sanciones.

La alteración introducida en el Decreto Legislativo 1113 no cambió el máximo período de prescripción general, que hasta ahora es de 4 años, sino que estableció nuevas normas para iniciar el plazo prescriptorio. Por lo tanto, si ya se había iniciado el período de prescripción de algún tributo, debido a que era un hecho singular e irrepetible según lo mencionado previamente, antes de que entrara en vigencia el Decreto Legislativo 1113, se debía seguir contando el tiempo transcurrido, a menos que se presentara una razón específica de suspensión o interrupción del plazo prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria. A partir de esa situación y siempre que el Decreto Legislativo 1113 estuviera en vigor, se aplicarían las normas establecidas en dicho cuerpo normativo.

Resulta de vital importancia establecer este marco temporal con respecto a la aplicación del Decreto Legislativo 1113, dado que esto nos llevaría a una conclusión sobre el tema en disputa, particularmente en lo que respecta a una posible violación de la Constitución y los principios que esta abarca. Es importante considerar que la prescripción es una institución basada en la seguridad jurídica, un principio reconocido por la Constitución, lo que nos lleva a evaluar si la emisión de esta norma afecta el principio de irretroactividad en materia tributaria, así como la posible falta de claridad en los plazos

prescriptorios, lo cual podría afectar los principios constitucionales que son esenciales para el desarrollo de nuestro sistema legal.

A raíz de lo expresado, resultaba esencial que el magistrado Blume iniciara su análisis realizando la aclaración de la aplicación excluyente del principio de utilización directa de las normas, esto quiere decir que, si la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113 fue el 28 de septiembre de 2012, esos cambios en el régimen prescriptorio eran aplicables desde el momento en el que un acontecimiento se hubiera completado bajo este. Es decir que cualquier suceso ocurrido a partir del 28 de septiembre se sujetaban a los nuevos parámetros establecidos.

Además, es relevante mencionar que, en la presentación se indica que, con la implementación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, el Tribunal Fiscal dejó de emplear el criterio establecido en la Resolución de Observancia Obligatoria que se refiere a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, respecto a esto se debe mencionar que:

1. Resultaba necesario el determinar el ámbito de alcance normativo respecto de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, respecto del supuesto de hecho que ha previsto, por sobre la constitucionalidad o no de la norma, resultaba importante analizar y establecer cuáles eran los supuestos prescripción para exigir el pago de las deudas en materia tributaria que se encontraban dentro del alcance de esta.
2. Una vez establecido los supuestos incursos dentro de los alcances de la aplicación de la prescripción planteada por la disposición, y en consecuencia llegaba a mencionar dentro de la ponencia si esta norma fue concebida con la finalidad de prevalecer sobre lo que previamente había analizado y resuelto el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 09789-4-2017 cuyo conocimiento era de observancia obligatoria para todas las líneas que comprende la

Administración Tributaria, mediante la cual se definió el curso de interpretación sobre las modificaciones previstas por el Decreto Legislativo 1113 referidas al régimen de prescripción para la exigencia del pago en las deudas de materia tributaria.

3. En ese contexto, cabe señalar que el Tribunal Fiscal tuvo que aplicar lo previsto en la PDCT para la resolución de los procedimientos contenciosos en trámite o que se encontraban pendiente de resolución. En tal sentido, no era un cambio de criterio adoptado por el Tribunal Fiscal, sino el estricto cumplimiento de las nuevas reglas planteadas por la PDCT, para la resolución de las controversias en materia de prescripción.

En relación con la presentación acerca de que la PDCT no puede ser considerada como una ley interpretativa, debido a que (i) afecta el inicio del plazo de prescripción para demandar el pago de la deuda tributaria de situaciones anteriores al Decreto Legislativo No. 1113; y, (ii) no establece una guía interpretativa entre las distintas posibilidades de entendimiento de la norma interpretada, sino que independientemente determina un nuevo punto de partida para iniciar el cómputo del plazo de prescripción para el reclamo del pago de la deuda tributaria. En este sentido, es importante destacar que:

1. La ponencia no justifica de forma adecuada la premisa de y la secuencia lógica del razonamiento que determinó la conclusión, observando que la ponencia no cumple con la debida motivación, debido a que no cumple la función de justificación.
2. Al respecto, lo coherente hubiese sido establecer cuáles son los fundamentos por los cuales el Tribunal Constitucional ha establecido que debe de tener una ley interpretativa para ser considerada como tal e integrarse junto con la norma interpretada, y de esa manera no contravenir con la Constitución y las Leyes

3. En buena cuenta, se debió de analizar el caso respecto de la PDCT sobre la norma a interpretar, además de que si enunció alguno de los múltiples significados del Decreto Legislativo 1113 y finalmente si no se agregó dentro del mencionado decreto un contenido que no se encuentre dentro de su ámbito de aplicación inicial.

4. Así también pues, para señalarse como una Ley de tipo interpretativa resultaba conveniente que se analice si el tratamiento del Decreto Legislativo 1113 era compatible con el principio de aplicación inmediata de las normas, así como si ha sido analizada y reconocida en la Resolución de Observancia Obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal, y finalmente si esta PDCT tenía como propósito establecer una nueva forma de aplicación del Decreto Legislativo 1113, distinta a la planteada por el Tribunal Fiscal.

Es indudable que la Resolución de Cumplimiento Obligatorio del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017 fue emitida debido al análisis de los casos provenientes de la implementación del Decreto Legislativo 1113 en relación al principio de aplicar las normas tributarias de manera inmediata, frente a posibles interpretaciones que sugieren la retroactividad de las leyes. Es importante destacar que el cuerpo normativo en cuestión no incluyó una disposición complementaria en sí mismo, sino que los parámetros se establecieron mediante otro cuerpo normativo, seis años después de la promulgación de la norma. Esto plantea cuestionamientos sobre la eficacia de la retroactividad del Decreto Legislativo 1113.

Por último, en la ponencia se argumentó que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 considera esta disposición como una forma de aplicación retroactiva a los casos en los que ya se había iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo.

Según la ponencia, esto contraviene el artículo 103 de la Constitución Política del Perú. En este contexto, se considera necesario que la Ponencia aclare si la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 vulneró el principio de irretroactividad de las normas, ya que establece la retroactividad del Decreto Legislativo 1113 a casos previos a su entrada en vigencia, cuando ya se había iniciado el cómputo de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, lo que implica una limitación temporal.

Además, cabe tener en cuenta que la mayoría de los casos que buscaba regular con esta interpretación de la norma ya habían sido concluidos, dado que el plazo de prescripción tributaria para ejercer dicha acción había transcurrido, considerando que la norma en cuestión había entrado en vigencia seis años antes de la promulgación del Decreto Legislativo 1421.

2.1.2. Aspectos relacionados con otras infracciones producidas por la aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.

En la Ponencia se ha establecido que los Decretos Legislativos deben enmarcarse dentro del ámbito de las materias específicas indicadas en la Ley de transferencia de poderes. En consecuencia, no es factible una interpretación amplia de la delegación, es decir, se prohíben las delegaciones genéricas o ambiguas, ya que estas afectarían prácticamente el propósito o utilidad de la ley autoritaria. Por el contrario, es necesario considerar lo dispuesto en la aprobación de la Ley autoritaria de transferencia de facultades.

En relación a lo mencionado en la ponencia, se nota que no está adecuadamente fundamentado, en el sentido de que las materias autorizadas en una ley de transferencia de poderes deben interpretarse de manera restringida. También era conveniente aclarar:

- a) Si en el caso se evaluó que las disposiciones reguladas cumplieron con lo establecido en el ejercicio de la autoridad normativa que se le delegó.
- b) Si la interpretación de las facultades debe ser literal y, por lo tanto, restringida a los alcances de la ley facultativa.

Con respecto a la importancia de la Ponencia, es relevante destacar que la Ley 30829 no estableció una delegación específica para modificar el régimen de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias. Se menciona únicamente que se modificarían las normas tributarias para mejorar la eficiencia de los procedimientos tributarios.

Es necesario mencionar que en la ponencia no se presenta el análisis jurídico adecuadamente justificado, mediante el cual se pueden entender las conclusiones sobre el artículo 2 de la Ley 30823, así como la inconstitucionalidad del Decreto Legislativo 1421.

En ese sentido, se debe de mencionar que la ley autoritativa estableció expresamente que la delegación de facultades se enmarca dentro de las modificaciones al código tributario con la finalidad de contar con procedimientos tributarios más eficientes¹⁸, como se puede observar la ley establece de forma genérica e imprecisa la materia a delegar, por lo que no se establece los límites y el entendimiento exacto de que debería comprenderse como “contar con procedimientos tributarios más eficientes”.

Empero, en el supuesto que la materia delegada hubiese sido de naturaleza específica, debemos de tener en cuenta que los procedimientos tributarios están regulados en el Libro Tercero del TUO del Código Tributario, además cabe señalar que el régimen prescriptorio se encuentra regulado entre los artículos 43 al 49 del TUO, correspondientes al Capítulo IV referido a la prescripción, del Título III referido a la transmisión y extinción de la obligación tributaria, del Libro Primero que regula la obligación tributaria en el TUO del Código Tributario.

¹⁸ Literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley 30823

Ante estas imprecisiones presentadas en la ponencia, resultaba necesario establecer si el régimen de la prescripción extintiva en materia tributaria podía encasillarse dentro del procedimiento tributario, y de ser así recién podía ser considerado dentro de la materia que fue autorizada mediante el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley 30823.

En ese sentido, la interpretación que se debió de efectuar sobre los literales g) y h) del artículo 2 de la Ley 30823 debieron de ser bajo los términos de la aplicación de lo establecido en la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, referido a los métodos de interpretación de normas tributarias. Por lo que, si se aplicase una interpretación que desnaturalice el mandato expreso establecido en los mencionados literales, contravendría de manera directa lo establecido en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú.

Ahora bien, los términos establecidos dentro de la Ley autoritativa resultan ser materias generales, indefinidas e imprecisas que no solo podría ir contra lo establecido en el artículo 104 de la Constitución, sino que además iría contra lo establecido en jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Constitucional referida a los límites de la autorización y el ejercicio de la potestad normativa delegada.

Dentro de la presentación se mencionó que existe una necesidad en la ley de autoridad para expresar de manera específica la cuestión de la prescripción en el ámbito tributario. Se tomó en cuenta que esto ya ha ocurrido en el pasado, como se evidencia en el Decreto Legislativo 1113, emitido bajo la Ley 29884. Este decreto incorporó el numeral 7 al artículo 44 del TUO del Código Tributario. En este contexto, se puede afirmar que:

1. La presentación debió establecer un razonamiento acerca de la justificación detrás de la Ley 29884 y el Decreto Legislativo 1113, que fundamentaron la delegación en materia tributaria sobre la prescripción extintiva. Era esencial abordar de manera previa y específica esta cuestión en la ley de autoridad.
2. En esa línea, es relevante señalar que la presentación debería haber explicado si el Decreto Legislativo 1113 y su ley de autoritativa fueron

ejemplos necesarios para demostrar que la prescripción en materia tributaria y los procedimientos tributarios requieren autorización expresa e independiente.

También es importante destacar que en la presentación se ha decidido declarar la demanda como fundada, y que la sentencia solo se aplicará a hechos o situaciones jurídicas que hayan ocurrido después de la fecha de su publicación, es decir, a partir del 2 de octubre de 2020.

Es necesario mencionar que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 81 del Código Procesal Constitucional, la ponencia debió proporcionar una motivación adecuada acerca de si la norma objeto de análisis, es decir, el Decreto Legislativo 1421, ha infringido lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución. Esto implica cumplir con la exigencia de determinar los efectos en el tiempo. En caso de que este análisis sea positivo, es crucial identificar qué principio del artículo 74 fue vulnerado, lo que resultaría en la inconstitucionalidad de la PDCT del Decreto Legislativo 1421.

Además, para fortalecer el examen de la presente tesis, si la inconstitucionalidad se presentara, se afectaría el principio de seguridad jurídica e incluso el de reserva de ley. Específicamente, este último principio establece las funciones que son exclusivas de los órganos legislativos en un sistema jurídico. En el caso del sistema jurídico peruano, existe una reserva relativa debido a la delegación de facultades legislativas.

Sobre el análisis 79 de la exposición, es necesario determinar si es apropiado que, a pesar de la sugerencia de declararla inconstitucional, en los efectos de aplicación temporal de la sentencia, se afirme que estos son válidos a partir del momento de su divulgación. Esto va en contra de lo discutido durante el estudio de la ponencia, ya que debemos considerar los efectos retrospectivos que tuvo la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, con el propósito de clarificar el vacío que dejó en su momento el Decreto Legislativo 1113. En vista de esto, es recomendable realizar un análisis jurídico más detallado sobre los efectos de la sentencia, indicando que afecta todos los

aspectos establecidos en la PDCT, con el fin de anular las acciones emprendidas por la administración para ejercer sus facultades en el ámbito tributario.

En el punto 80 de la ponencia, se señala que, para evitar futuras distorsiones en las reglas de cómputo del inicio del plazo de prescripción, es esencial que dichas reglas se limiten al cumplimiento de los plazos establecidos en el artículo 43 del TUO del Código Tributario. En este punto, es relevante mencionar que no se proporcionan los fundamentos que respalden esta conclusión. Aunque parece ser una premisa coherente, con la cual estamos de acuerdo, esta afirmación solo sería válida si se hubiera respaldado con una explicación completa y justificada acerca de las razones por las que un régimen jurídico de prescripción extintiva carece de previsibilidad.

2.2. Sobre el voto de la Magistrada Ledesma Narváez

2.2.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria.

1. La decisión de la magistrada coincide con lo establecido en el artículo 103 de la Carta Magna, considerando que las disposiciones afectan a eventos preexistentes al inicio de vigencia de estas. En consecuencia, no es factible aplicar las recientes regulaciones a situaciones o vínculos legales que ya hubiesen culminado antes de su entrada en vigencia.

Sobre este aspecto se puede establecer que el voto singular resume lo que las normas y la jurisprudencia que versan sobre la teoría de los hechos cumplidos se encuentran internalizados dentro del sistema jurídico peruano. Pese a ello resulta necesario mencionar que el voto debió de contextualizar los casos en los que se presenta la aplicación de las normas en el tiempo con relación a la prescripción extintiva en materia tributaria.

2. En lo que respecta del voto singular se menciona que el referido Decreto Legislativo 1113 estableció una disposición expresa que regula el inicio del plazo prescriptorio para la exigibilidad del pago de la deuda tributaria.

Adicionalmente a ello, a pesar de que antes de la publicación del mencionado decreto no se había establecido de forma expresa cuando se daba inicio al plazo prescriptorio materia de análisis, sólo se podía exigir el cobro de algo que se encontraba determinado previamente.

Al respecto debemos de mencionar que el voto singular admite que con la entrada en vigencia del numeral 7 del artículo 44 del TUO del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Legislativo 1113, se reguló expresamente el inicio del plazo de la prescripción extintiva para la exigibilidad del pago de la deuda tributaria.

Partimos de esta premisa para mencionar que es de vital relevancia, habida cuenta que si se hubiera generado un análisis de la regulación histórica en materia de prescripción, es decir analizar la regulación desde el primer Código Tributario hasta el vigente en la actualidad, a razón de ello se hubiera visto que la Administración Tributaria cuenta con un plazo de 4 años, como regla general para ejercer sus funciones tales como fiscalizar y determinar, sancionar o exigir el pago de las deudas de naturaleza tributaria.

Adicionalmente, el mencionado voto no considera el sentido de modificación generado en el Decreto Legislativo 1113, a razón de que si en su argumento se menciona que el Decreto Legislativo tiene entre sus finalidades la de incorporar una disposición expresa sobre la prescripción, en ese sentido, era necesario analizar las consecuencias de esta incorporación al Código Tributario, la misma que tenía como consecuencia el cambio en el régimen tributario.

Ello supone, que a raíz del Decreto Legislativo 1113 el plazo de prescripción para poder exigir el pago de cualquier deuda de carácter tributario se iniciaba a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación y/o multa, debido a que antes de la entrada en vigencia de dicho Decreto, el plazo de prescripción no se daba inicio con la notificación de la cualquiera de estos actos administrativos tributarios.

El voto singular tampoco contiene una correcta motivación respecto de que en primer orden menciona que el Decreto Legislativo 1113 tiene como finalidad

establecer una disposición expresa sobre la regla del inicio del plazo de prescripción para la exigibilidad del pago de las deudas de naturaleza tributaria, sin embargo dentro del considerando posterior menciona que antes del Decreto no se había hecho una distinción de forma explícita de cuando debía iniciarse el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda de naturaleza tributaria.

Sobre este hecho, resultaba coherente que se explique motivadamente por que se debía de aplicar la misma regla porque sólo puede cobrarse algo previamente determinado.

Finalmente, resulta importante mencionar que dentro de la motivación del voto se ha incurrido en una contradicción, ello debido a que en los considerandos previos se había hecho énfasis sobre la relevancia de la estructura de la prescripción (aspecto objetivo), mas no de la inactividad del acreedor tributario (aspecto subjetivo). Pese a ello, se señala que el plazo de prescripción de la exigibilidad del pago de la deuda de naturaleza tributaria solo se puede iniciar siempre y cuando previamente se ha determinado la misma. A tal razonamiento, se puede inferir que, como requisito previo para poder iniciar el computo del plazo prescriptorio para exigir el pago de deudas tributarias, se requiere fundamentalmente que la administración tributaria haya determinado el monto de la deuda susceptible de cobro.

3. El sufragio expresó que previo a la implementación del Decreto Legislativo 1113 existía una normativa que permitía determinar que el plazo extintivo de la prescripción para demandar el pago comenzaba con la comunicación de la Resolución de Determinación y/o Resolución de Multa, haciendo referencia directa a la diferencia en las facultades de la autoridad tributaria para determinar y cobrar. Con ese fin, era viable aplicar de forma subsidiaria lo establecido en el artículo 1993 del Código Civil.

En relación a este tema, es importante mencionar que el voto no presenta una motivación adecuada, ya que no se ha considerado lo dispuesto en el literal

a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, que era aplicable antes de las modificaciones realizadas mediante el Decreto Legislativo 1113. El mencionado literal establecía que el inicio del período de prescripción para reclamar las deudas tributarias se interrumpía con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa. Esto evidencia que no se realizó el análisis correspondiente y que, antes de la entrada en vigor del mencionado Decreto, ya existía un marco normativo que establecía claramente que el plazo de prescripción ya estaba en curso.

Además, en relación a la aplicación complementaria del Código Civil, no se examinaron en profundidad los alcances del artículo 1993. De haber llevado a cabo dicho análisis, se habría determinado que:

- a. El que otorga crédito al adquirir conocimiento de la obligación (crédito) podría, por lo tanto, proceder haciendo uso de sus capacidades para realizar la recuperación de la deuda, es en este punto donde se puede concluir que se había iniciado legalmente el cómputo del plazo de prescripción.
 - b. En el ámbito tributario, la autoridad tributaria adquiere conocimiento de la información a través de la declaración presentada por el contribuyente, partiendo de esta premisa, la autoridad en ejercicio de sus atribuciones puede iniciar el proceso de fiscalización y finalizarlo mediante la determinación que marcará el inicio del cobro de la deuda tributaria.
4. Se indicó que el inicio del plazo de prescripción para la exigibilidad de las obligaciones tributarias se daba a partir del día siguiente de realizada la comunicación de la resolución de determinación y/o multa, incluso previo a la promulgación del Decreto Legislativo 1113, conforme a lo establecido en fallos previos del Tribunal Fiscal. Ante este supuesto, es relevante destacar que:

- a. El fundamento del voto se apoya en lo que el Tribunal Hacienda ha dictaminado de manera implícita. No obstante, no se proporcionan las explicaciones o fundamentos por los cuales el Tribunal Hacienda empleó este argumento.
 - b. En el voto, se hacen menciones parciales a los principios establecidos en el Tribunal fiscal, con el propósito de llegar a su conclusión, dado que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 161-1-2008, mencionada para respaldar su postura, ya que la conclusión alcanzada en dicha resolución es opuesta a la postura de la magistrada, puesto que en la misma se admite que el plazo de prescripción para establecer la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda de naturaleza tributaria comenzaban simultáneamente, por ende, deberían ejercerse las mencionadas facultades dentro del período de los 4 años.
 - c. Finalmente, la votación individual en el extremo mencionado acerca de que la obligación tributaria para ser recuperada necesita de una previa resolución, declarando que desde antes de la implementación del Decreto Legislativo 1113 se afirma que el período de prescripción de la capacidad de determinación y el de la capacidad de requerir el pago son completamente diferentes. Sin embargo, el voto no reconoce o no examina que las disparidades entre ambas facultades estaban reguladas desde la entrada en vigor del Decreto Legislativo 981.
5. El sufragio señala que la inclusión, por medio del Decreto Legislativo 1113, del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario específico la norma del inicio del plazo de prescripción para que la entidad ejerza la función de recaudo (demandar el pago) sobre la obligación de tipo tributario. Esto debido a que para dar inicio al plazo de prescripción se precisa previamente haber recibido notificación del importe de la deuda tributaria. Con base en esta premisa, es necesario mencionar que:

- a. Argumenta que el Decreto Legislativo 1113 representa una regulación precisa; sin embargo, no se consideraron los criterios previamente estipulados por el Tribunal Constitucional para concluir que dicho Decreto poseía una exactitud normativa.
- b. Reafirma su postura acerca de que el inicio del plazo prescriptorio para la exigencia del pago necesita, previamente, la determinación de la deuda de naturaleza tributaria. En este sentido, el tema discutido en el pronunciamiento no se enfoca en cuestionar si la exigibilidad de la deuda tributaria requiere una previa determinación por parte de la entidad tributaria. Especialmente, cuando la administración debe iniciar el procedimiento administrativo de fiscalización en cumplimiento de sus funciones, y luego, tras revisar la información, emitir una resolución de determinación y, en caso de encontrar irregularidades, emitir la correspondiente resolución de multa, con el propósito de demandar el pago de la deuda tributaria al contribuyente.

Era de gran importancia poder distinguir el momento en el cual la gestión se ve obligada a aplicar sus atribuciones. Independientemente de si se considera que el Decreto Legislativo 1113 es una regulación precisa o no, el debate debería centrarse en el hecho de que la administración tiene que ejercer sus funciones dentro de un lapso de 4 años, tal como lo establece la norma general. En caso de no llevar a cabo estas funciones, el plazo de prescripción de dichas facultades (identificar y recaudar) estaría ya vencido.

- 6. La magistrada Ledesma señaló que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 tuvo como finalidad la de precisar el régimen normativo referido al inicio del plazo de prescripción para la exigibilidad del pago de las deudas tributarias. Al respecto se debe de mencionar que:

La magistrada afirmó que el objetivo de la PCDT del Decreto Legislativo 1421 fue precisar el marco normativo relacionado con el inicio del plazo de prescripción para el reclamo de las obligaciones tributarias. Al respecto, es importante mencionar que:

- a) El voto resume el alcance de la Primera Disposición Complementaria Transitoria, pero no explica las razones que llevaron a las conclusiones mencionadas en el considerando 88, simplemente se hace referencia de manera general sin profundizar en el análisis requerido para alcanzar dichas conclusiones.

- b) En relación con la inclusión del número 7 del artículo 44 del TUO del Código Tributario, la Magistrada ratifica que se precisa la diferencia entre el inicio del plazo de prescripción para el ejercicio de la facultad de determinación, así como la imposición de sanciones, y el inicio del plazo para reclamar el pago de la deuda tributaria. Sin embargo, esta declaración se opone a lo establecido en el Decreto Legislativo 981, en vigor desde el 1 de abril de 2007.

En este sentido, es evidente que la posición de la magistrada omite que el Decreto Legislativo modificó explícitamente lo establecido en el inciso a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, que tenía un tratamiento similar mantenido desde el Primer Código Tributario. Esto implicaba que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa suspendían el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

Por lo tanto, queda claro que, con esta modificación, se reconoce que el plazo de prescripción había comenzado antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113.

c) Finalmente, en lo referido a los argumentos mediante los cuales el Decreto Legislativo 1421 no produce una alteración normativa en relación al sistema prescriptorio de las facultades de la administración, resulta necesario mencionar la falta de motivación respecto a que solo se afirma que la norma tiene carácter de precisión sobre el régimen preexistente de prescripción, debía argumentar los alcances de la precisión, según los estándares esbozados por el Tribunal Constitucional en fallos precedentes.

7. El voto señala que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, detalló que la ejecución del Decreto Legislativo 1113, En dicho punto, afirma que lo inconstitucional resultaría válido a los extremos en los casos en los cuales para el Decreto Legislativo 1113 ya se hallasen prescritos, previo al momento de su aplicación. En este aspecto se hace imprescindible hacer referencia a que:

a. El voto singular mantiene su postura en relación al hecho de que el Decreto Legislativo 1113 efectuó una aclaración sobre el inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la obligación tributaria, que comenzaría a partir de la comunicación de la resolución de determinación y/o multa. Tal y como se mencionó previamente en el documento, esta postura carece de una justificación adecuada; por el contrario, se nota una evidente omisión en el análisis jurídico del tema en cuestión. Es innegable que el Decreto Legislativo alteró el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, mediante el cual se establecía que la notificación de la resolución de determinación y/o multa no sería motivo de interrupción del período de prescripción para reclamar el pago de la deuda.

b. Por otra parte, es pertinente destacar que la aprobación en este aspecto se basa en la premisa adecuada de que el Decreto Legislativo debe aplicarse a los hechos no consumados antes de su entrada en vigor. Considerando que se reconoce la forma de la prescripción en materia

tributaria, la cual consta de 3 componentes (inicio, desarrollo y finalización del plazo), resulta coherente que el marco tributario podría haber experimentado cambios relacionados con cualquiera de estos 3 aspectos. No obstante, el voto no ratifica la naturaleza de la modificación del régimen aplicable al inicio del plazo prescriptorio que existía anteriormente al DL 1113; un aspecto esencial para comprender el voto. En cambio, es relevante para distinguirse de las otras competencias que se encuentran dentro de los artículos 43 y 44 del Texto Único Ordenado del Código.

En ese sentido, es crucial mantener la postura de la magistrada en relación con que el Decreto Legislativo 1113 únicamente es válido para situaciones en las cuales aún no se ha concluido el plazo prescriptorio para establecer las obligaciones tributarias y establecer castigos. Esto, por ende, parece poco creíble, dado que no solo implica que se puede emplear un régimen destinado a una facultad sobre otra, sino que además nos enfrentaríamos a la situación de que no se puede aplicar las normativas en el tiempo en lo que respecta a asuntos tributarios.

8. El voto indica que el único elemento que se puede considerar como concluido es el plazo de prescripción, pero no toma en cuenta los componentes por separado. En consecuencia, no se puede afirmar que el cómputo del tiempo caducado que había comenzado antes de la implementación del Decreto Legislativo 1113 se haya podido perder. Tal posibilidad ha sido reconocida en el sistema legal mediante la interrupción del plazo prescriptorio. Es necesario resaltar que:
 - a. El voto sugiere que no es factible que el inicio del tiempo caducado se haya agotado, solo es posible que el plazo de prescripción se agote, esto según nuestro análisis muestra una falta de conocimiento en relación con lo estipulado en el Código Civil para poder generar una apropiada fundamentación; en este sentido, el artículo 2122 del mencionado Código

establece que "la prescripción iniciada antes de la vigencia de este Código se rige por las leyes anteriores".

Por lo tanto, nos enfrentamos a un precedente en nuestras leyes, que es una regla jurídica de alcance amplio, que permite la opción de que el inicio del plazo, que se completó con la implementación de una ley abolida, continúe su desarrollo, permaneciendo efectivo, aun si la ley que le otorgó el inicio ya no está en vigor en nuestras leyes.

b. Sin embargo, es relevante destacar que el voto adopta una postura en relación con el impacto al comienzo del período de prescripción, que ocurre antes de que entre en vigencia el Decreto Legislativo 1113. No obstante, el período de prescripción continúa en curso después de la entrada en vigencia de esa regulación, por lo que no está prohibido de acuerdo a la ley. Por lo tanto, comprendamos que la detención de la prescripción es una institución que permite influir en el inicio en el caso específico. A pesar de este análisis, es importante mencionar el artículo 2122 del Código Civil, ya que sin un análisis adecuado, desconocemos la interrupción y la suspensión de la prescripción como elementos que afectan el plazo prescriptivo, pero no el inicio del mismo, ya que como se estableció anteriormente, el elemento de inicio es de naturaleza inmediata.

9. Asimismo, resulta necesario mencionar que, el referido artículo - 45 correspondiente al TUO del Código Tributario es el que regula el régimen de prescripción extintiva en materia tributaria, el mencionado régimen, según el voto de la magistrada Ledesma contiene un sistema diferenciado para cada una de las facultades de la administración. Empero la posición no toma en consideración a lo que establecía el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, como antecedente y su modificación con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113. Se reitera la falta de análisis en este extremo, además de que ello generaría interpretar que la interrupción de la prescripción resulta independiente al inicio del plazo de prescripción, que se encuentra desarrollado en el artículo 44 del Código, puesto que con la

modificación establecida en el Decreto 1113 ya no se interrumpía el plazo de prescripción con la notificación de la resolución de determinación y/o la resolución de multa.

10. Se refiere a la posibilidad de establecer la teoría de los derechos adquiridos, siempre y cuando no se permita la ejecución del Decreto de Legislación 1113 que estaba siendo aplicada durante la vigencia de la misma, en relación con esto se debe tener en cuenta que:

La premisa de la que parte el voto para arribar a su conclusión resulta falsa, puesto que según el voto lo único que puede agotarse es el plazo de prescripción, sobre ese sustento llega a la conclusión de que el Decreto Legislativo 1113 deben de aplicarse los hechos que se encuentran computándose previamente a la entrada en vigencia del Decreto se aplicaran a lo regulado por este. Cabe mencionar que esta posición parte de la falta de análisis del artículo 2122 del Código Civil y de lo establecido en la causal de interrupción establecida en el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del TUO del Código Tributario vigente hasta antes del régimen regulado por el Decreto Legislativo 1113.

Haciendo un contraste respecto a que si la premisa que toma la magistrada Ledesma, al aplicar de forma inmediata el Decreto Legislativo 1113 a los plazos de prescripción que se encontraban en curso, se nos presentaría la interrogante, respecto a los casos -que se encontraban computándose antes de la entrada en vigencia del decreto- en donde se notifique la resolución de determinación y/o resolución de multa, bajo la aplicación del mencionado Decreto estos interrumpirían o no el plazo de prescripción.

Queda claro que de haberse analizado el tema de forma integral, o si resulta coherente la posición de la magistrada, se podía arribar a la conclusión de que se debería de aplicar lo establecido en la norma anterior, es decir a lo establecido en la causal de interrupción proscrita en el literal a) del numeral 2

del artículo 45 del TUO del Código Tributario modificado mediante el Decreto Legislativo 1113, conforme a ello se tendría que advertir que la notificación de alguna resolución determinativa o sancionatoria no interrumpiría el plazo de prescripción.

Según la argumentación del voto de la magistrada, era necesario proseguir con el plazo de prescripción que previamente había comenzado hasta su finalización, teniendo en cuenta que solo se podría detener en caso de surgir alguna de las razones establecidas en el Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo 1113. No obstante, dicha perspectiva no fue tomada en cuenta.

11. El voto indica que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 es una norma interpretativa y ha cumplido con los criterios del Tribunal Constitucional. Es relevante señalar lo siguiente:

- a) El voto carece de la motivación adecuada, ya que llega a una conclusión sin un análisis previo. Simplemente menciona que la norma en litigio se refiere al nuevo criterio del artículo 44, numeral 7, del Código Tributario. No obstante, se debe precisar que la norma que intenta aclarar es el Decreto Legislativo 1113. No se menciona que el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario fue modificado por el Decreto Legislativo 1113 para aclarar el régimen de prescripción de las deudas tributarias.
- b) El voto no analiza todas las posibles interpretaciones de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, sino que solo considera una para declararla válida. Se debe tener en cuenta que el voto consideró que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017 estableció un criterio contrario a la norma y, por lo tanto, se debía descartar el razonamiento jurídico de ese precedente.

Es importante agregar que el Tribunal Constitucional en un caso anterior (Expediente N° 00002-2006-AI/TC) estableció que no se cumplía con el segundo requisito de una norma interpretativa si existía una Resolución del Tribunal Fiscal sobre el mismo asunto. Por lo tanto, era esencial analizar el segundo requisito a la luz de los antecedentes que sugerían que la norma en cuestión no cumplía con los requisitos para ser considerada una norma interpretativa. Si se buscaba una precisión sobre el tema, era necesario una norma complementaria dentro del Decreto Legislativo 1113, no una norma separada.

- c) Finalmente, establece que en la Procedimiento de Declaración de Cumplimiento Tributario no incluyó ninguna información ajena al punto 7 del artículo 44 del Código de Impuestos. A pesar de eso, no se efectúa un examen más allá de la exactitud en relación al DL 1113, debido a que no se realiza análisis alguno con respecto al inciso a) del punto 2 del artículo 45 del Código.

Si se hubiera considerado la modificación del DL 1113 en todos sus aspectos, se habría llegado al análisis referente a si la PCDT del DL 1421 estaba concebida para regular situaciones que habían iniciado el período de prescripción antes de la entrada en vigencia del DL 1113, dado que dichas situaciones habrían ocurrido más allá de los seis años siguientes a la publicación de dicho dispositivo legal.

Queda claro que, esta disposición tenía como objeto el revivir los tributos ya prescritos o aquellos que por su naturaleza ya deberían de prescribir, según lo establecido en el ejercicio de las leyes correspondiente al tiempo.

2.2.2. En relación con la Delegación Autorizada por la Ley 30823

1. El voto menciona que las facultades legislativas deben de ser ejecutadas conforme a lo establecido en la Constitución. En ese sentido, la delegación de facultades cuenta con una necesidad de establecer la materia específica por la cual se autoriza al Poder Ejecutivo el poder legislar sobre algún tema. Ante esta premisa debemos de plantear lo siguiente:

El voto reconoce la necesidad de establecer expresamente los puntos materia de solicitud de la delegación de facultades, cumple con el ordenamiento en la medida que se establezca de forma expresa las materias específicas.

2. El magistrado señala que la PDCT tenía la opción de regular la prescripción en materia tributaria, considerando que los literales g) y h) del artículo 2 de la Ley 30823 concedieron la autorización para legislar sobre regulaciones encaminadas a disponer de procesos tributarios más efectivos y reforzar y mejorar la administración de la SUNAT con el fin de asegurar el correcto desempeño de sus responsabilidades. En vista de esta situación, es relevante hacer hincapié en que:

El voto carece de justificación en cuanto a por qué considera que la PCDT cumple con los requisitos establecidos en la materia asignada. Utiliza el término "relacionamiento" de manera vaga para insinuar que estamos tratando con la materia específica. Por lo tanto, era crucial evaluar si era suficiente que la norma desarrollada estuviera vinculada a una de las materias oficialmente delegadas para que fuera considerada constitucional, tal como indica la votación. Sin embargo, en este punto se detecta la falta de argumentación sólida en esta conclusión, ya que se deja a criterio que cualquier materia relacionada con lo autorizado por la Ley es constitucional en todos sus aspectos.

3. El voto menciona que al evaluar la constitucionalidad de una norma promulgada mediante la delegación de facultades, es necesario aplicar una interpretación adaptable. En este sentido, sería imprescindible que la norma de delegación tenga límites precisos. Es relevante destacar lo siguiente:

- a) El voto fundamenta su postura haciendo referencia al informe N° 90/2018-2019 del Congreso de la República, cuya naturaleza no es jurídica, sino una respuesta al control político ejercido por el Congreso

tras la emisión de Decretos Legislativos. Se puede cuestionar la postura adoptada, ya que se obvia el papel de máximo intérprete de la constitución al afirmar que una interpretación flexible de la PCDT (Prescripción en materia tributaria) podría reducir los procedimientos tributarios sujetos a discusión. Surge así la duda de si esa fue realmente la materia que el Legislativo delegó al ejecutivo. Como podemos apreciar, esto carece de sostenibilidad jurídica.

- b) De acuerdo con la secuencia de pensamientos, resultaba oportuno que el voto evaluara si los conceptos fortalecer y mejorar, junto con el correcto desempeño de sus responsabilidades, un mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal y la SUNAT, y procedimientos tributarios más eficaces, constituyen aspectos con contornos definidos para una asignación de las facultades legislativas válidas en asuntos de prescripción tributaria. En caso de que así sea, nos enfrentamos a términos genéricos y vagos que permiten establecer regulaciones sobre cualquier materia por parte del Ejecutivo, lo cual claramente podría contradecir lo estipulado en el artículo 104 de la Constitución, así como los precedentes judiciales del Tribunal Constitucional en relación a los límites de las leyes autoritativas y el ejercicio de la potestad normativa que se les delega.

2.3. VOTO DEL MAGISTRADO FERRERO COSTA

2.3.1. Aspectos relacionados con otras infracciones producidas por la aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421

Es necesario mencionar que en el voto emitido por el magistrado Ferrero no se examina la eventual afectación del principio de no retroactividad de las leyes en el ámbito del derecho tributario. No obstante, se analiza el fallo desde los siguientes puntos de vista:

1. El señor Ferrero señala que la norma autoritaria no transfirió la competencia de legislar sobre plazos para la exigencia del cumplimiento de la deuda tributaria, destaca además la peculiaridad en los temas que fueron delineados en el Decreto Legislativo 1421 como extensos y universales. En relación a este tema, es posible hacer mención de que:
 - a. El voto presentó una inexactitud en el estudio, ya que era necesario profundizar en el análisis con respecto a si la Ley Autoritativa, en lo que respecta a la transferencia de competencias, efectivamente concedió las facultades legislativas sobre la prescripción en asuntos tributarios para la exigencia del pago de la deuda. En este contexto, era vital examinar la viabilidad de utilizar otros enunciados diferentes al literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la mencionada Ley.
 - b. Igualmente, su posición podría haber sido determinada de manera justificada si estuviéramos realmente frente a ideas extensas y comunes, con el propósito de reconocer cuál es el rango de cobertura de la Ley Autoritativa. También, fundamentando que la prescripción no es un procedimiento administrativo tributario. Y en último término, si la prescripción está estrechamente vinculada con los temas de administración para una mejora en el desempeño por parte de la SUNAT y el Tribunal Fiscal.
2. El voto menciona, al igual que el voto de la magistrada Ledesma al Informe N° 90/2018-2019 emitido por el Congreso de la República, resaltando que se llega a la conclusión de que se reconoce una interpretación flexible a favor de la constitucionalidad de la norma, observamos en este punto que se comete una omisión al deber de interpretación como máximo órgano interprete de la Constitución, habida cuenta que:

Era de gran importancia determinar los límites del mencionado reporte, con el fin de concluir si esta interpretación adaptable cumplía con el tema encomendado por la Ley Autoritativa, poniendo el necesario énfasis en el método o mecanismo de verificación a través del cual el Congreso avala los Decretos Legislativos emitidos por el Poder Ejecutivo.

3. Finalmente, el voto señala que generación de ingresos debe desenvolverse adecuadamente para asegurar el cumplimiento con las obligaciones tributarias dentro de los cauces del ordenamiento constitucional, al respecto resultaba necesario que el voto analice los alcances del deber de contribuir se encuentra direccionado a generar una mayor recaudación por parte del Fisco, en ese sentido, de ser afirmativo análisis y en consecuencia esta premisa constitucionalmente admitida la posibilidad de interpretar de forma directa o indirecta en favor del fisco. Además de ello, debió de analizar en referencia a la protección del deber de contribuir implica que los actos administrativos, así como las normas relacionadas a este principio, deben de encontrarse conforme a los parámetros constitucionales. Por lo que en tal caso la interpretación del deber de contribuir responde a la aplicación objetiva de las normas dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

2.4. VOTO DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

2.4.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria.

El voto indica que, si bien la disposición del Decreto Legislativo 1421 modificó materialmente el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, pero solo lo hace respecto de aquellos casos en los que aún no se han vencido los plazos previstos en el artículo 43 del TUO del Código Tributario. Al respecto podemos observar que:

El voto admite que la disposición incide materialmente en el plazo de la prescripción para exigir el pago de las obligaciones tributarias, lo que nos causa particular pertinencia mencionar que, en la causa se discute si con la disposición se estaría reiniciando el computo del plazo prescriptorio que ya se encontraba en curso, puesto que, se había producido antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113. En ese extremo el voto evidencia que con la disposición se hace manifiesta la afectación material al régimen prescriptorio, por lo que nos lleva a la conclusión de que el magistrado admite directamente que la disposición no es una Ley Interpretativa.

2.4.2. Sobre los impactos generados por la aplicación del Decreto Legislativo 1421 en efecto legal, se han registrado varias consecuencias

Al respecto, el magistrado indica que la disposición está directamente relacionada con el ámbito delegado por la Ley Autoritativa. Sobre ello nos queda menciona que:

El voto en este extremo no cuenta con una debida motivación, habida cuenta que debió analizar lo siguiente:

- a. Los precedentes jurisprudenciales referidos a los parámetros del artículo 104 de la constitución y la pertinencia útil para el caso.
- b. Los literales siguientes: g) y h) correspondientes al numeral 1 del artículo 2 de la Ley Autoritativa se regularon materias genéricas o especiales.
- c. Producto del análisis a los mencionados literales se podría afirmar que la prescripción se encontraba contemplada en alguno de estos.

Sin embargo, advertimos que el voto llega a una conclusión, sin mayor justificación.

2.5. VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

2.5.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria

1. El magistrado hace referencia en su dictamen a que el Decreto de Ley 1113 tenía como propósito definir el plazo prescriptorio de hasta cuatro años para la recaudación de una deuda de carácter fiscal. En relación a este tema, es importante señalar que:

a. El voto establece que previo a la emisión del Decreto Legislativo 1421, el término para reclamar el pago de obligaciones tributarias no estaba sujeto a límites temporales. No obstante, es relevante señalar en el análisis que el artículo 43 del Código Tributario regula que el plazo general de prescripción es de 4 años para exigir el pago de un compromiso tributario. Además, es esencial mencionar que antes de que entrara en vigor el Decreto Legislativo 1113, el inicio del plazo de prescripción para las facultades de la administración se contaba de manera conjunta dentro del plazo de 4 años. Esto se veía afectado únicamente por la notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa, ya que estas interrumpían el plazo de prescripción que ya había comenzado. Sin embargo, con la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113, este sistema cambia, optando por considerar que el plazo de prescripción empieza con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, excluyendo el factor de interrupción que estas notificaciones de actos administrativos tenían previamente.

b. El documento expone que, con la implementación de los Decretos Legislativos N° 1421 y N° 1113, se establecen que el plazo de prescripción es de cuatro años para las facultades de determinación y cobro de las deudas tributarias, es decir, cuatro años para determinar y otros cuatro años para llevar a cabo las acciones de cobro. Sin embargo, esto difiere de lo que el régimen de prescripción tributaria sostenía previamente. Según lo mencionado en este trabajo, antes de la promulgación de dichas

normas, el régimen de prescripción siempre mantenía un único plazo de cuatro años para que la administración tributaria ejerciera sus facultades de cobro, definición e imposición de sanciones.

En relación a este tema, es relevante destacar que el sistema previo a las mencionadas reglas tenía un plazo de cuatro años, los cuales, en la práctica, se empleaban de forma que, aunque estos 4 años eran aplicables a todas las facultades, podría surgir la situación en la que, debido a la notificación de las resoluciones de determinación y/o multa, se iniciara nuevamente el cómputo de prescripción por la interrupción, dando lugar a un segundo período de prescripción relacionado con la recuperación de las deudas por un período de cuatro años a partir de la fecha de interrupción.

2. El voto señaló que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 tiene efectos retroactivos, puesto que solo cumplió la función de precisar los alcances del Decreto Legislativo 1113, y en consecuencia no afectó al principio de seguridad jurídica. Al respecto se debe de mencionar que:
 - a. El voto concluye que la norma sujeta a control de la constitucionalidad no tiene efectos retroactivos, sin embargo, del desarrollo del voto no se observa algún criterio o sustento mediante el cual llega a esta conclusión. Como se observa al igual que en otros votos singulares no realizan un correcto análisis para determinar si con el Decreto Legislativo 1421 no contiene una disposición con carácter retroactivo, y para determinar ello se requería de analizar el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario anterior al Decreto Legislativo 1113. Puesto que de una revisión al régimen anterior y el que se modificó mediante el Decreto Legislativo nos llevaba a determinar que la discusión no se delimitaba al plazo de prescripción que tenía la administración para exigir el pago de las deudas tributarias, sino que esta discusión iba determinada al deber de ejercicio de las funciones de la administración para determinar y sancionar dentro

del plazo de cuatro años para que seguidamente inicie las acciones de cobro de las deudas tributarias.

- b. El voto llega a la conclusión de que la Primera Disposición Complementaria Transitoria no vulnera el principio de seguridad bajo la justificación de solo se produciría la vulneración si es que la disposición es contraria a derecho. Pero considero necesario que para el desarrollo de la sentencia resultaba indispensable entender cómo opera el régimen de prescripción en materia tributaria. Por lo que, si se partía de esa premisa, no se hubiera recurrido a conceptos que no tienen conexión con la prescripción en materia tributaria, y se llegaba a entender si la norma materia de litis contravino el principio de seguridad jurídica, como por ejemplo en el mandato expreso de la interrupción del plazo prescriptorio que fue modificado por el Decreto Legislativo 1113.

Además de ello, en lo referido a la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos, siendo coherentes, se debió de aplicar a esta disposición en los parámetros que fue modificada, como es el caso de la fecha de la notificación de la resolución de determinación y/o multas notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012. Si se realizaba la correcta aplicación de esta teoría, las notificaciones de estos actos administrativos tributarios no hubieran generado una interrupción alguna del plazo prescriptorio para la exigibilidad del pago de la deuda tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 2122 del Código Civil, que, como bien hemos mencionado era un precedente normativo para este caso.

Al tener en cuenta que la seguridad jurídica es un principio consagrado en nuestra Constitución, se debía de analizar el contexto de que una disposición complementaria transitoria de una norma promulgada en el año 2018 podía llegar a precisar una norma promulgada en el año 2012, respecto de la cual el máximo órgano especializado en materia tributaria había fijado un precedente vinculante de obligatorio cumplimiento para todas las instancias tributarias, conforme a lo establecido en criterios

precedentes del Tribunal Constitucional sobre materia interpretativa. Consideramos que esta decisión no tuvo motivo alguno distinto a de dejar sin efecto un criterio, y, en consecuencia, producto de este caso se podría afectar las expectativas con las que contaban los contribuyentes que tenían en curso el cómputo del plazo prescriptorio, habida cuenta que la interpretación que se aplicaba para prescripción seguía el mismo criterio desde el Primer Código Tributario.

2.5.2. Referente a las implicancias generadas por la aplicación del Decreto Legislativo 1421

1. Respecto al voto manifiesta que el Grupo de Trabajo conformado por el Congreso de la República para efectuar el control de la Constitucionalidad de los Decretos Legislativos emitidos por el Poder Ejecutivo confirmó que el Decreto Legislativo 1421 se encontraba de acuerdo a los parámetros de la Ley Autoritativa. Al respecto resulta importante mencionar que si bien el Grupo de Trabajo realizó la revisión de los Decretos Legislativos cumpliendo con el Control Constitucional. Pese a ello, resultaba necesario incidir en un análisis de la constitucionalidad del mencionado Decreto, por parte del Tribunal, habida cuenta que, es el órgano encargado de revisar la constitucionalidad de las normas con rango legal.
2. El voto declara que la Ley Autoritativa con los incisos g) y h) del punto 1 de su artículo 2 permitió emitir la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421. Con respecto a esta postura, es imperativo señalar que, al igual que el voto del magistrado Miranda, carece de una motivación adecuada para respaldar su posición.

En ese sentido, a efectos de contar con una debida motivación se debió analizar:

- a. El artículo 104 de la constitución y la utilidad del mismo frente al caso.
 - b. Los incisos g) y h) que se encuentran en la primera sección del artículo 2 de la normativa 30823 están destinados a verificar si, en efecto, se ha llevado a cabo la regulación de los temas particulares dentro de la Primera Cláusula Complementaria Transitoria, con el propósito de discernir si la prescripción se hallaba contemplada dentro de las materias específicas a regular según los mencionados textos.
3. Indica que la Resolución de Observancia del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017 no admite sus antecedentes jurisprudenciales previos, junto con el principio de limitación de legislación, y que, con el propósito de llevar a cabo la recuperación de la obligación, se necesita disponer de la descripción detallada de la deuda. En relación a esto:
- a. En relación al voto señala que el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017 no se reconoce su jurisprudencia previa, aunque esta aseveración no revela un análisis comparativo entre los precedentes y la Resolución en cuestión. Tomemos como ejemplo la RTF N° 161-1-2008, que estableció que el período de prescripción para determinar, sancionar o exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias comienza simultáneamente, lo que da lugar a un plazo general de cuatro años para el régimen de prescripción.
 - b. El voto singular señala que la RTF N° 09789-4-2017 fue contraria al principio de reserva de ley, sin entrar en mayores detalles sobre los fundamentos que justifican esta afectación. En esta situación, el Tribunal examinó el punto 7 del artículo 44 y el literal a) del punto 2 del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario antes de la modificación realizada por el Decreto Legislativo 1113, con el fin de argumentar que el régimen anterior estipulaba que la autoridad tributaria tenía un periodo de cuatro años para ejercer sus facultades (determinar, sancionar y cobrar),

y en caso de ejercer alguna de estas, disponía de otros cuatro años adicionales para cobrar las deudas tributarias. Esto aplicaba siempre que el acto administrativo tributario que establece la deuda fuera emitido dentro del plazo de prescripción de cuatro años.

4. El voto demuestra que el propósito de la Primera Cláusula Complementaria Temporal del Decreto Legislativo 1421 era anular la referencia del Fallo del Tribunal Financiero N° 09789-4-2017. En relación a este asunto, es oportuno señalar que:

El voto admite que el fin de la disposición era en efecto invalidar lo dictaminado por el Tribunal Fiscal mediante el mencionado RTF. Ello nos lleva a cuestionarnos sobre el análisis de la norma sometida a control de la constitucionalidad, y, en ese sentido, validar la constitucionalidad de esta. Teniendo en cuenta, que esta norma busco dar una solución a más de seis años de promulgada la norma precisada, cuando la formula legislativa más optima era introducir una disposición transitoria dentro de la norma precisada, sin la necesidad de emplear disposiciones normativas que carecen de precisión.

5. El voto en su evaluación hace referencia a lo incoherente y especialmente lo irracional, lo cual jamás puede tener carácter constitucional. En el asunto específico, no es factible abordar de manera similar el plazo de prescripción pertinente para la determinación, en comparación con el periodo para demandar el desembolso. En este contexto, es relevante señalar que:
 - a. El voto presenta un uso del concepto de prescripción en materia civil en el ámbito tributario para respaldar su posición. Sin embargo, el mencionado voto debió analizar si existe la posibilidad de que los asuntos tributarios sean imprescriptibles, teniendo en cuenta el régimen anterior al Decreto Legislativo 1113, que establecía un plazo prescriptorio de cuatro años para que la

administración tributaria pudiera ejercer sus facultades de determinación, sanción y cobro.

El entendimiento derivado de la aplicación de la prescripción civil en el ámbito tributario nos lleva a considerar que los plazos de determinación y sanción son ahora imprescriptibles. Esto se debe a que, con notificaciones reiteradas de requerimientos por parte de la administración tributaria, el contribuyente podría quedar sometido a un procedimiento de fiscalización más allá de los cuatro años.

Es relevante tener en cuenta que, con el nuevo enfoque del régimen prescriptorio para la exigencia del pago de deudas, el plazo comienza a contar recién con la notificación de la resolución de determinación y/o multa. Esto crea un problema para los contribuyentes debido a la falta de claridad sobre el término prescriptorio, ya que queda a discreción de la administración tributaria el momento en que puede notificar requerimientos y reiniciar dicho plazo.

Lo que tenemos en este caso es que no se aplica una lógica coherente de que la administración cuente con un plazo razonable para cumplir todas sus funciones como se regulaba anteriormente dentro de un plazo de 4 años, sino que por el contrario se prefiere mantener una indefinición, al mencionar que resulta válido contar con un plazo de prescripción por cada función.

Finalmente, consideramos que la administración tributaria dentro de sus facultades y en un plazo determinado pueda actuar dentro de los parámetros legales y de esta manera se pueda eliminar cualquier tipo de incertidumbre a la que puede encontrarse el contribuyente por la indefinida cantidad de requerimientos para iniciar fiscalizaciones.

- b. Debe entenderse que respecto de las facultades de la Administración se encuentra la posibilidad de actuar bajo su discrecionalidad dentro del

mencionado plazo, inclusive emitir notificaciones de actos administrativos tributarios, lo que lleva a mantener vigente su acreencia sobre cualquier deuda tributaria.

En ese marco la administración Tributaria debe de procurar actuar de manera diligente y evitar que exista una incertidumbre jurídica para los contribuyentes producto de este escenario en donde las fiscalizaciones y determinaciones de las obligaciones tributarias otorgan una perpetuidad al marco de la prescripción en materia tributaria.

En el presente momento, lo que se puede observar resulta perjudicial para la confianza en el sistema legal, dado que las Resoluciones de Determinación y/o Multa son comunicadas después del período de cuatro años.

2.6. VOTO DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

2.6.1. Aplicación de la PDCT y la afectación al principio de no retroactividad en materia tributaria

El voto del magistrado Ramos indica que la Ley Autoritativa evidencia una generalidad en los aspectos de las materias autorizadas. Empero, resulta ser suficiente para permitir como materia delegable la referida a la prescripción respecto del tema tributario. En ese sentido resulta conveniente mencionar que:

- a) El voto contiene un sentido contradictorio al decir que la Ley Autoritativa cuenta con matices que permiten una generalidad en las materias autorizadas, por lo que manifiesta expresamente la vulneración al artículo 104 de la Constitución, lo que resultaría en una conclusión de que la norma sujeta a control constitucional en efecto es inconstitucional en lo referido a la forma, pese a ello, no siguiendo la lógica jurídica, admite que la Ley autoritativa contiene válidamente el marco suficiente para avalar esta norma como parte del contenido de su ámbito de delegación de facultades.

- b) El pronunciamiento afirma que puede darse la situación de que, debido a la norma impugnada, surjan casos particulares donde se afecten los intereses de los contribuyentes. Si esto sucede, se permite recurrir al sistema judicial. No obstante, a pesar de haber rechazado el pedido y declarado que la solicitud carece de fundamento, el fallo admite la posibilidad de que se produzcan perjuicios a los derechos de los contribuyentes al aplicar dicha normativa. Por consiguiente, esto plantea la cuestión de la legalidad de la norma en discusión, ya que se acepta la posibilidad de debatir en aquellos casos en los que quede evidente la vulneración de los derechos del contribuyente.

CONCLUSIONES

El objetivo final de este trabajo es lograr una interpretación precisa sobre la entrada en vigor de una norma que modifica el plazo de prescripción en la relación jurídica tributaria y evaluar la constitucionalidad de la PDCT del Decreto Legislativo 1421, teniendo en cuenta todos los elementos expuestos en el análisis, llegamos a las siguientes conclusiones:

1. La función constitucional de los tributos incluye la protección y exigencia del deber de contribuir. Cumplir con este deber está justificado no solo por su reconocimiento expreso en la ley, sino también por su necesidad dentro del marco legal y constitucional de cada ordenamiento jurídico.
2. La prescripción extintiva en materia tributaria tiene su fundamento en la necesidad de establecer límites de tiempo para ejercer las potestades administrativas de fiscalización y determinar la obligación tributaria. No puede aplicarse de manera automática o igual que en otras áreas del derecho.
3. Hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, la autoridad tributaria tenía un plazo general de cuatro años para realizar actividades

como determinar la obligación tributaria y exigir el pago de la deuda. Esto cambió a partir de dicha ley.

4. Con la entrada en vigor del Decreto Legislativo No. 1113, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia después de que la autoridad tributaria notifique los valores tributarios correspondientes.
5. El régimen de prescripción anterior al Decreto Legislativo No. 1113 aplica solo para ciertos tributos y períodos específicos, mientras que, para los tributos posteriores a esa fecha, rige directamente el nuevo decreto.
6. La promulgación de la Presunción de Derecho a la Cobranza Tributaria (PDCT) intentó modificar retroactivamente situaciones ya consumadas antes de su entrada en vigor, vulnerando el principio de irretroactividad de las normas.
7. El Decreto Legislativo No. 1113 debió establecer una disposición transitoria para regular los supuestos relacionados con el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria antes de su entrada en vigencia, lo cual no hizo.
8. La PDCT, al tener efectos retroactivos sobre situaciones ya consumadas, no puede considerarse una ley interpretativa, ya que no cumple con los requisitos establecidos en la Constitución.
9. La materia autorizada en el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 no es específica, lo que la hace inconstitucional. Cualquier regulación normativa emitida bajo este parámetro también sería inconstitucional.
10. La PDCT del DL 1421 como está concebida no se encuentra dentro del alcance de lo establecido en los literales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley N° 30823, ni dentro de lo planteado en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 2791/2017-PE.

RECOMENDACIONES

Sobre la base del análisis efectuado en el presente trabajo tenemos a bien plantear las siguientes recomendaciones:

1. Se debe de priorizar el análisis técnico jurídico en materia tributaria ante el análisis constitucional de una norma tributaria, habida cuenta que genera una correcta aplicación de la interpretación de normas bajo los parámetros establecidos en la Constitución.
2. Se debe de prohibir el empleo de disposiciones sean estas complementarias o transitorias para poder modificar normas tributarias, teniendo en cuenta que el objeto de creación de estas no se encuentra sustentado en las leyes autoritativas.
3. La modificación de normas de carácter tributario que desarrollen la aplicación de normas en el tiempo se rija bajo un esquema de disposición transitoria dentro de la misma norma tributaria.
4. No se debe de permitir la aplicación de leyes interpretativas cuando estas no cumplan con los parámetros constitucionales preestablecidos mediante jurisprudencia de observancia obligatoria.

5. Se debe de aplicar un correcto control de la constitucionalidad por parte del Poder Legislativo, para evitar la emisión de normas tributarias que no cumplan los parámetros de las leyes autoritativas.
6. Se debe de proscribir la emisión de normas tributarias que sean contrarias a los criterios establecidos mediante interpretación por órganos técnicos especializados en la materia.

BIBLIOGRAFIA

1. BARDALES CASTRO, Percy (2023). *Irretroactividad de las normas, seguridad jurídica y prescripción en materia tributaria*. https://www.ey.com/es_pe/tax/libro-irretroactividad-normas-materia-tributaria
2. BERMÚDEZ, Manuel (2013). *La Constitución Comentada artículo por artículo Tomo II*. Gaceta Jurídica.
3. BOCCHIARDO, José Carlos (2003). *Derecho Tributario Sustantivo o Material*. Astrea.
4. CALLER FERREYROS, María Eugenia (2008). *La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.
5. CONGRESO DE LA REPÚBLICA (1984) *Código Civil*.
6. CONGRESO CONSTITUYENTE DEMOCRATICO (1993) *Constitución Política del Perú*.

7. DURÁN ROJO, Luis y ARBIETO, Martín (2020). *La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421?*. Themis-Revista de Derecho.
8. FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela (2001). *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*. Aranzadi.
9. FERREIRO LAPATZA, José Juan (1996). *Curso de Derecho Financiero Español* (18a. ed.). Marcial Pons.
10. GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo y RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón (1992) *Curso de Derecho Administrativo*. Civitas
11. GARCÍA NOVOA, César (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons.
12. GARCÍA NOVOA, César (2003). *Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español*. Palestra.
13. GARCÍA NOVOA, César (2011). *Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos*. Marcial Pons.
14. GARCÍA NOVOA, César (2019). *El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables*. Revista Técnica Tributaria.
15. GARCÍA NOVOA, César (2020). *La vulneración del principio de seguridad jurídica por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421 en el ordenamiento peruano*.
<https://lacamara.pe/el-regimen-de-laprescripcion-tributaria-en-el-peru/>
16. García Toma, Víctor (2021). *La seguridad jurídica*.
<https://www.bvu.pe/la-seguridad-juridica/>
17. HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. (2006) *Apuntes para una nueva propuesta sobre prescripción y caducidad de la deuda tributaria - Libro Homenaje a Armando Zolezzi*. Palestra Editores.
18. HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (2020). *Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421*.
<https://lacamara.pe/la-inconstitucionalidad-de-la-pdct-del-dl-1421/>

19. LANDA ARROYO, César (2004). *Teoría del Derecho Procesal Constitucional*. Palestra Editores.
20. LANDA ARROYO, César (2006). *Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional - Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra.
21. MEDRANO, Humberto (1994). *El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.
22. MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús (2014). *El dies a quo del plazo de prescripción extintiva: el artículo 1969 del Código Civil*. Tirant Lo Blanch
23. ENNECERUS, Ludwig, KIPP, Theodor y WOLFF Martín (1981). *Tratado de Derecho Civil*. Editorial Bosch
24. PUIG BUTRAU, José. (1986). *Caducidad y Prescripción Extintiva*. Editorial Bosch.
25. RUBIO CORREA, Marcial (1990). *Retroactividad, irretroactividad y ultractividad*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
26. RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2013) *Código Tributario – Doctrina y Comentarios*. Palestra Editores
27. SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT (2009) Informe 163-2009-SUNAT/2B0000
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i163-2009.htm>
28. TEXTO UNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (2013)
29. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ (2008) *Sentencia N° 02132-2008-PA/TC*.
30. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ (2020) *Sentencia N° 556/2020*.
31. TRIBUNAL FISCAL DEL PERÚ (2008) *Resolución del Tribunal Fiscal No. 161-1-2008*.
32. TRIBUNAL FISCAL DEL PERÚ (2017) *Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017*.

