



DEPARTAMENTO DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL CÓMPUTO DEL PLAZO DEL DECRETO
LEGISLATIVO 1421

Trabajo de Investigación presentado por el (la) alumno (a) de la Escuela
Profesional de Derecho:

NICOLE MEDALITH PAREDES MEZA

Para optar al Grado de Bachiller en Derecho

Asesor:

Mtra. Angelica Alejandra Bernedo Moscoso

AREQUIPA, 2020.

LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421

NICOLE MEDALITH PAREDES MEZA¹

Resumen: La modificación del Código Tributario, referente al inicio del cálculo de prescripción tanto para el ejercicio de la facultad de determinación como para ejercer las acciones de cobro, introducida mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 resulta controversial en cuanto esta implica una aparente vulneración al principio constitucional de Irretroactividad de las normas jurídicas.

Palabras clave: Decreto Legislativo 1421, prescripción, acción para cobrar deudas tributarias, seguridad jurídica, aplicación de normas en el tiempo, inconstitucionalidad.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. ANTECEDENTES DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421. 2.1 ALCANCES DEL TRIBUNAL FISCAL EN LA RTF 9789-4-2017. 2.2. EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE COBRAR DE LA ADMISITRACIÓN TRIBUTARIA 3. ALCANCES DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421. 3.1 CARÁCTER RETROACTIVO DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421. 4. FIGURA DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. 4.1 INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN. 4.2. SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN. 4.3. PRESCRIPCIÓN Y SEGURIDAD JURÍDICA 5. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD. 5.1 IRRETROACTIVIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. 6. CONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421. 7. CONCLUSIONES. 8. BIBLIOGRAFIA.

1. INTRODUCCIÓN:

A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113 (DL 1113) surgió una gran interrogante en torno a su aplicación temporal, puesto que, este Decreto dispuso como una nueva causal de inicio del cómputo de prescripción a la notificación de la Resolución de Determinación (RD) o Resolución de Multa (RM), notificación que antes significaba la interrupción del cómputo del plazo de prescripción y así como señala Gálvez Rosasco “(...)por primera vez, se estableció una regla específica sobre el inicio del cómputo de plazo de prescripción de la acción para cobrar (...) Conforme a esta nueva regla, la notificación de la Resolución de Determinación ya no interrumpe el cómputo del plazo de prescripción para

¹ Alumna del XI Semestre de la Escuela Profesional de Derecho de la Universidad Católica San Pablo.

cobrar (como se establecía en el Decreto Legislativo 981), sino que marca el inicio de ese plazo de prescripción.”²

La interrogante en relación al DL 1113 surgió al momento de realizar su aplicación, ya que el DL 1113 no había establecido de forma expresa si resultaría aplicable para los hechos posteriores a su entrada en vigencia o a los hechos que habiendo iniciado antes de la entrada en vigencia del DL 1113 la notificación de la RD o RM es posterior a éste.

Es en este contexto de incertidumbre que se realiza la publicación del Decreto Legislativo (DL 1421) el cual en su Primera Disposición Complementaria Transitoria (PDCT) establece que “(...) la notificación de la RD efectuada a partir de la vigencia del DL 1113 marca el inicio del cómputo de plazo de prescripción de la acción para cobrar, incluso en aquellos casos en los que el referido plazo ya se hubiera empezado a computar.”³

Siendo importante considerar que el DL 1421 busca ser aplicable para situaciones en las que el plazo ya se hubiera empezado a computar es que el presente análisis tiene por objeto establecer si el texto de la PDCT recoge o no una posible vulneración del principio de irretroactividad de la ley en detrimento de la seguridad jurídica de los contribuyentes, lo cual, de ser el caso, le otorgaría el carácter de inconstitucional al Decreto Legislativo 1421.

De esta forma, para el desarrollo del presente trabajo se aplicará como método de investigación el método Dogmático-Jurídico, puesto que se partirá del análisis de fuentes del derecho tales como normas jurídicas, jurisprudencia, doctrina y principios generales del derecho.

Ahora bien, para poder hacer un análisis completo a la problemática planteada es que se abarcarán los i) antecedentes normativos del DL 1421, haciendo reparo en lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la RTF 9789-4-2017, así como en el ejercicio de la acción de cobrar de la Administración Tributaria, ii) los alcances del DL 1421, haciendo énfasis en el carácter retroactivo de este Decreto, iii) la figura de la prescripción en materia tributaria reparando

² J. GALVEZ ROSASCO. “Prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar. Efectos retroactivos del Dec. Leg. N° 1421”, *Análisis Tributario*, N° 383, diciembre 2019, p. 13.

³ *Ibídem*, p. 13.

en la interrupción y suspensión del plazo de prescripción, así también en la seguridad jurídica, iv) el principio de irretroactividad y la relación de este principio con la seguridad jurídica, vi) análisis de la constitucionalidad del DL 1421. Teniendo como finalidad poder demostrar con certeza que las disposiciones de la PDCT del DL 1421, tiene carácter inconstitucional, al ser una norma de carácter retroactivo así, en consecuencia, atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes.

2. ANTECEDENTES DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421:

El Decreto Legislativo 981 (DL 981), publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007, modificó el art. 45 y 46 (referentes a las causales de interrupción y suspensión) del Código Tributario (CT) así se introducen y establecen nuevas causales de interrupción y suspensión de la prescripción, de esta forma, en el artículo 45 se señalaba de forma expresa como una causal de interrupción del plazo de prescripción a la notificación de una RD o RM. En otras palabras, la notificación tanto de la RD o RM interrumpiría, es decir, reanudaría el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria.

Posteriormente es a través del DL 1113, publicado el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 28 de setiembre de 2012, que “se modifica el art. 44 del CT a fin de señalar que el inicio del cómputo de la prescripción de la acción para exigir el pago de una deuda tributaria contenida en una RD o RM se produce desde el día siguiente de notificada la resolución que corresponda, toda vez que no cabe exigir el pago de una deuda tributaria que previamente no sea determinada, siendo recién con la notificación de la RD que se agota la acción de la Administración Tributaria (AT) para determinar la obligación tributaria, y, por tanto, debe iniciarse en este momento el cómputo del termino prescriptorio de la acción que pueda ejercer la AT para exigir el pago de la deuda contenida en dicha RD.”⁴

Así, se modificó el artículo 44 del CT incorporando el numeral 7, el cual señala lo siguiente:
“7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación

⁴Exposición de motivos Decreto Legislativo 1113, de fecha 24 de julio de 2012.

o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.”⁵

Es a razón de esta modificación que la causal que señalaba que la notificación de una RD o RM interrumpía el plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda quedó derogada, Es preciso tener presente que esta modificación entro en vigencia desde el 28 de setiembre de 2012, es decir, a partir de esta fecha resultará la notificación de la RD o RM como un nuevo supuesto de inicio del plazo de prescripción.

Ahora bien, la controversia surgió al momento de aplicar el DL 1113 es decir a partir del 28 de setiembre de 2012, puesto que correspondía determinar si resultaba atribuible el artículo 7 introducido por el DL 1113 incluso en los casos en los que se inició el cómputo del plazo de prescripción hasta el 1 de enero de 2012 pero la notificación de la RD o RM se realizó con fecha posterior a la entrada en vigencia del DL 1113 o si por el contrario, al ya haberse iniciado el cómputo del plazo de prescripción se debía regir por las reglas anteriores a la

⁵ Artículo 44.- Cómputo del plazo de prescripción:

El término prescriptorio se computará:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.
5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.
6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.
7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

modificación (numerales del 1 al 4 del CT), resultando la RD o RM una causal de interrupción.

2.1 ALCANCES DEL CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL EN LA RTF 9789-4-2017:

Es en razón a la problemática planteada que el Tribunal Fiscal se pronuncia al respecto a través de la Resolución de observancia obligatoria 9789-4-2017, publicada en el diario oficial El Peruano el 24 de noviembre de 2017.

Así, la RTF 9789-4-2017 establece de forma acertada que *"El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo"*⁶.

El criterio establecido en la RTF 9789-4-2017 se analizó a partir del Acta de Reunión de Sala Plena 2017-17 de fecha 27 de octubre de 2017, en la cual se determina que existen las siguientes interpretaciones a raíz de la aplicación del DL 1113:

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

⁶ Resolución Tribunal Fiscal 9787-4-2017, del 7 de noviembre de 2017, p. 12.

⁷ Acta de Reunión de Sala Plena 2017-17, del 27 de octubre de 2017, p. 2.

resoluciones de determinación y de multa notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rige por el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario.”⁸

Siendo que la primera interpretación señalada fue la aprobada por mayoría de votos, considero importante mencionar que uno de los motivos por los cuales la mayoría de Magistrados optó por esta interpretación fue el siguiente:

“(…) en el presente caso debe considerarse que no se analizan los efectos de una modificación normativa respecto del cuerpo del plazo de prescripción o iter sino que se analiza un hecho concluido, esto es, el momento de inicio de su cómputo, el que constituye un elemento distinto, que se agotó con su mera producción, por lo que la norma aplicable al anotado hecho es la que se encontraba vigente en el momento de su producción. En tal sentido, si durante el transcurso del plazo de prescripción se modificase la norma que regula el momento de inicio del cómputo del plazo, esta segunda norma no es aplicable al inicio que ya ocurrió en el pasado, tratándose de un hecho cumplido, porque ello implicaría una aplicación retroactiva de ésta última norma.”⁹

De lo expuesto podemos interpretar que el Tribunal Fiscal al hacer referencia a los hechos cumplidos realiza la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos para sustentar su posición, así según la Casación 15470-2014 se hace la distinción entre la teoría de los hechos cumplidos y hechos consumados, conforme lo siguiente:

- i) Teoría de los hechos cumplidos, la cual es recogida y contemplada por nuestro ordenamiento jurídico “sostiene que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, es decir, bajo su aplicación inmediata. Entonces, si se genera un derecho bajo una primera Ley y luego de producir cierto número de efectos esa ley es modificada por una segunda, a partir de la vigencia de esta nueva ley, los nuevos efectos del derecho se deben adecuar a ésta y ya no ser exigidos más por la norma anterior bajo cuya vigencia fue establecido el derecho de que se trate.

⁸ Acta de Reunión de Sala Plena 2017-17, 27 de octubre de 2017, p. 2.

⁹ *Ibidem*, p. 10.

Protege la necesidad de innovar la normatividad social a partir de las normas de carácter general.”¹⁰

- ii) Teoría de los derechos adquiridos, “recogida por la Constitución Política del Perú de 1979, sostiene que una vez que un derecho ha nacido y se ha establecido en la esfera de un sujeto, las normas posteriores que se dicten no pueden afectarlo. En consecuencia, el derecho seguirá produciendo los efectos previstos al momento de su constitución, bien por el acto jurídico que le dio origen, bien por la legislación vigente cuando tal derecho quedó establecido. Esta teoría busca proteger la seguridad de los derechos de las personas. Tiende a conservar las situaciones existentes y rechaza la modificación de las circunstancias por las nuevas disposiciones legales.”¹¹

Habiendo analizado la postura del Tribunal Fiscal sobre la aplicación temporal del DL 1113 considero oportuno presentar una postura contraria, así Durán Rojo señala lo siguiente;

“(…) no resultaba lógico que se inicie el plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda determinada por la SUNAT antes de que se notifique la RD o RM. Solo a partir de ese momento el deudor conocía que tenía una deuda que el Fisco podía cobrar. No puede computarse el plazo de prescripción para el cobro de la deuda si todavía no se puede accionar. Esto solo ocurre cuando se notifica la RD o RM. (…)

Cabe señalar que el inicio del plazo para exigir el cobro de la deuda determinada por la Administración tributaria se encuentra concatenado con el plazo que tiene la SUNAT para determinar la deuda. La notificación de la RD debe realizarse dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda. Una vez que se notifica, empieza a correr el plazo de prescripción para que la SUNAT pueda cobrar la deuda contenida en ella.”¹²

Esta postura, presenta como uno de sus argumentos en contra a la RTF 9789-4-2017 el hecho que no se puede prescribir la acción para cobrar una obligación tributaria que no fue

¹⁰ Casación 15470-2014, de fecha 31 de marzo de 2016, considerando nueve.

¹¹ *Ibíd*em, considerando nueve.

¹² L. DURÁN ROJO. “La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?”, en H. Arbieta Alfaro, *THEMIS-DERECHO TRIBUTARIO*, Revista 76, pp. 8.

determinada o liquidada, olvidando que el inicio como acto que se agota ya ocurrió y se consumó como lo analizó y consideró el Tribunal Fiscal.

2.2 EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE COBRO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

El CT en el artículo 59 dispone en cuanto a la determinación de la obligación tributaria la puede realizar tanto el deudor tributario o la AT, esto conforme el siguiente detalle:

“Artículo 59.- Determinación de la obligación tributaria:

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.”¹³

Sobre la determinación de la obligación tributaria, Valle Uribe señala que “La determinación de la deuda tributaria es un acto complejo que implica i) verificar la existencia de un hecho generados de la obligación tributaria, ii) identificar quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, iii) señalar cual es la materia imponible o base de cálculo de la obligación tributaria y iv) establece cual es el monto del tributo por pagar.”¹⁴

Al respecto, el artículo 60 del CT, establece el inicio de la determinación de la obligación tributaria conforme el siguiente detalle:

¹³ Poder Ejecutivo, Decreto Supremo 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013, artículo 59.

¹⁴ L. VALLE URIBE. “La prescripción extintiva: naturaleza jurídica y los alcances de su interrupción en materia tributaria”, *IPDT*, p. 98.

“Artículo 60.- Inicio de la determinación de la obligación tributaria:

La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. Por acto o declaración del deudor tributario.

2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.”¹⁵

De acuerdo con el artículo 60 del CT, expuesto líneas arriba, existen dos formas de interpretarlo en cuanto establece que la determinación de la obligación tributaria se puede iniciar por propia iniciativa de la AT: “i) La primera se refiere a que este supuesto ocurre cuando la Administración Tributaria determina sin que el contribuyente haya previamente auto determinado su obligación tributaria, y ii) la segunda está relacionada a que este supuesto ocurre cuando la Administración Tributaria determina una obligación tributaria distinta a la autodeterminación del contribuyente.”¹⁶

Según lo establecido por jurisprudencia del TF en la RTF 04638-1-2005, *“la notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo termino prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor (...)”¹⁷*

Bajo este contexto es necesario tener presente que antes de la modificación dispuesta por el DL 1113, en el artículo 44 del CT no existía diferencia expresa entre la acción para determinar la obligación tributaria y la acción de cobro de esta obligación tributaria, de esta

¹⁵ Poder Ejecutivo, Decreto Supremo 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013, artículo 60.

¹⁶ R. ASENCIOS ANGULO. “La naturaleza de la resolución de determinación y sus efectos en la fiscalización tributaria y el procedimiento de reclamación”, *Análisis Tributario*, N° 333, octubre 2015, 26.

¹⁷ RTF 04638-1- 2005, de fecha 22 de julio de 2005, p. 2.

forma se disponía que la prescripción iniciaría desde el primero de enero del año siguiente en que vence el plazo para la presentación de la correspondiente declaración anual.

Es bajo este orden de ideas que el señalar que la notificación de la RD establecía el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para cobrar, supone una interpretación errónea ya que, antes de la modificación dispuesta por el DL 1113, se consideraba a la notificación de la RD como causal de interrupción y no como el punto de inicio del cómputo del plazo de prescripción.

Así, el DL1113 al incorporar el numeral 7) al artículo 44° del CT, establece una regla específica en cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la AT para exigir el pago de la obligación tributaria correspondiente contenida en las RM o RD.

Esta norma (DL1113) configura una nueva casual de prescripción dentro del CT, la cual sería la prescripción del derecho a cobrar la obligación tributaria una vez determinada. En razón a que no se puede iniciar el cómputo de plazo de prescripción de una acción que aún no se ha iniciado o determinado, siendo que esta iniciará con la notificación de la RD, entonces, para que la Administración Tributaria pueda exigir esta obligación es necesario que esta se encuentre determinada, lo cual solo se realizará con la RD.

Asimismo, en palabras de Gálvez Rosasco “Esta regla, que se encuentra plasmada en forma expresa en el texto del CT anterior a la entrada en vigencia del DL 1113, tiene una justificación evidente: si la administración tributaria cumple con determinar la obligación dentro del plazo de prescripción de la acción para cobrar, al momento de notificar la RD en plazo ya transcurrido se interrumpe y se inicia el computo de un nuevo plazo, dentro del cual, la Administración Tributaria podrá exigir el pago de la deuda. En cambio, si la notificación de la RM se verifica después del vencimiento del plazo de prescripción de la acción para cobrar, la Administración Tributaria ya no podrá exigir el pago de la deuda, sin perjuicio de que se apliquen otros efectos propios del acto de determinación.”¹⁸ De esta forma, podemos entender por qué resulta relevante realizar la distinción en cuanto al inicio

¹⁸ J. GALVEZ ROSASCO. “Prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar. Efectos retroactivos del Dec. Leg. N° 1421”, *Análisis Tributario*, N° 383, diciembre 2019, p. 14.

del cómputo del plazo de prescripción para la acción de determinar y el inicio del cómputo del plazo de la acción de cobro.

Ahora bien, puesto que en el artículo 59 del CT (el cual se encuentra líneas arriba) se señalan que tanto el contribuyente como la AT puede realizar la determinación de la obligación tributaria y en armonía con los artículos posteriores a este diremos que al contribuyente le corresponde verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, establecer la base imponible y consecuentemente la cuantía de la obligación tributaria. Del mismo modo, a la AT le corresponderá realizar la verificación y revisión de la obligación tributaria señalada por el contribuyente, pudiendo señalar un monto mayor o uno menor.

De esta forma y en base a lo señalado podemos considerar que el argumento respecto a la necesidad del DL 1113 en el ordenamiento jurídico basado en que no se puede iniciar el cómputo de plazo de prescripción de una acción que aún no se ha iniciado o determinado, siendo que esta iniciará con la notificación de la RD, no resulta válido per se ya que el contribuyente ya había iniciado con esta acción de determinación.

En palabras de García Novoa, “el inicio del cómputo del plazo de prescripción no puede requerir una deuda ejecutable, sino, simplemente, que la misma sea pagable por el contribuyente y cobrable por la Administración, lo que se vincula con los plazos legales para presentar las correspondientes declaraciones juradas. Por eso, para que empiece a correr el plazo de prescripción para comprobar una declaración jurada y exigir la deuda que en su caso corresponda, no es necesario que tal deuda se exigible en el sentido tradicional de la actio nata. Basta simplemente que transcurran los plazos de cumplimiento por parte del obligado tributario.”¹⁹

De este modo, la exigibilidad que establecía el CT antes de la entrada en vigencia del DL 1113 para iniciar con el cómputo del plazo de prescripción, dependía de la finalización de los plazos para que el contribuyente presente la correspondiente declaración jurada, puesto que al presentarse esta declaración jurada la obligación se convierte en pagable y cobrable ante la Administración Tributaria.

¹⁹ C. GARCÍA NOVOA, “La vulneración del principio de seguridad jurídica por la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo 1421 en el ordenamiento peruano”, p. 15.

“El DL 1113 cambio el sentido de lo establecido por el CT estableciendo una diferenciación entre las distintas acciones para distinguir el momento a partir del cual se inicia el cómputo de la prescripción. Puesto que tenía como finalidad adaptar la norma al hecho de que no cabe exigir el pago de una deuda tributaria que previamente no se ha determinado, siendo que recién con la notificación de la RD es que finaliza la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y, consecuentemente debe iniciarse el término prescriptorio de la acción que puede ejercer la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en dicha resolución de determinación.”²⁰

3. ALCANCES DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421:

Con fecha 13 de setiembre de 2018, se publicó el DL 1421, el cual establece en su Exposición de Motivos que a razón de la problemática suscitada por la aplicación temporal del DL 1113, de considerarse que las RD o RM emitidas bajo supuestos originados de forma anterior a la entrada en vigencia de esta norma (DL 1113) pero notificadas con fecha posterior al 28 de setiembre de 2012, tanto el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobrar es igual al inicio del cómputo del plazo para la acción de determinación.

De esta forma, el fundamento de la PDCT del DL 1421 radica en que el legislador buscó que la notificación de la RD o RM se aplique para hechos anteriores a la entrada en vigencia del DL1113 y de la misma forma dispone que la notificación de la RD o RM no signifique interrupción del plazo de prescripción sino el inicio del cómputo de prescripción de las acciones de cobro, esto conforme lo señala en la PDCT de la siguiente manera:

“DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS TRANSITORIAS

Primera. Cómputo del plazo de prescripción:

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

²⁰ CFR, C. GARCÍA NOVOA, “La vulneración del principio de seguridad jurídica por la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo 1421 en el ordenamiento peruano”, p. 15.

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.”

3.1 CARÁCTER RETROACTIVO DEL DL 1421:

Habiendo sido expuesto lo establecido por el DL 1421 en su PDCT resulta notoria la contradicción existente entre éste con el criterio de observancia obligatoria establecido en la RTF 9789-4-2017.

Pues bien, podemos interpretar que lo que buscó el DL 1421 fue aclarar el ámbito de aplicación temporal del DL 1113 y así dejar de lado el criterio señalado por el Tribunal Fiscal, puesto que, conforme a la PDCT, en el supuesto de ya haberse iniciado el cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobro antes de la entrada en vigencia el DL 1113, este plazo de prescripción se tendría por no iniciado, iniciándose recién cuando se notifique la RD o RM, ya que la notificación se realizó con fecha posterior al 28 de setiembre de 2012.

Lo cual pondría en evidencia el carácter retroactivo que conlleva consigo el DL 1421 al ignorar que el inicio del cómputo del plazo de prescripción ya inició y buscar que el DL 1113 se aplique a hechos anteriores a su entrada en vigencia.

Por tanto, “(...) atendiendo a la teoría de los hechos cumplidos que orienta la aplicación de las normas en el tiempo, será perfectamente aplicable cualquier cambio normativo que se produzca durante el transcurso del plazo, y que tenga efectos sobre su duración. De este modo, serían plenamente aplicables los cambios normativos que: i) Extiendan el plazo de prescripción, ii) Modifiquen las causales de suspensión y iii) Modifiquen las causales de interrupción. (...) ninguna norma posterior al inicio del plazo, podría eliminar los efectos del inicio del cómputo del plazo y considerar que este hecho se producirá en un momento posterior, cuando se configure otro evento. Ello, supondría dotar a la nueva norma de efectos

retroactivos, pues se aplicaría hacia atrás, para desconocer los efectos jurídicos de un evento ocurrido y agotado en un momento anterior a su entrada en vigencia. ”²¹

Así pues, siendo que el DL 1421 en su PDCT establece un aparente cambio normativo en cuanto determina un nuevo inicio dentro del cómputo de prescripción, la PDCT ignoraría el hecho que el inicio como acción ya se cumplió y se agotó por lo que saltaría a la vista el carácter retroactivo de la PDCT en cuanto esta busca establecer un nuevo inicio del cómputo del plazo de prescripción.

4. FIGURA DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA:

La figura de la prescripción no es propia del Derecho Tributario. Esta figura se encuentra plasmada en la Constitución donde se establece como uno de los principios de la administración de justicia que “(...) la prescripción produce los efectos de cosa juzgada.” Del mismo modo, el Código Civil en el artículo 1898 señala que “la prescripción extingue la acción, pero no el derecho mismo”; asimismo, el Código Penal en los artículos 80 al 87 reconoce a la figura de la prescripción y establece diversos supuestos para su aplicación.

En cuanto a la diferencia existentes entre la prescripción en materia civil y materia tributaria, resultan relevantes los siguientes aspectos:

- i) El CT en los artículos del 43 al 49 regula la prescripción extintiva. Por su parte el Código Civil regula la prescripción adquisitiva además de la prescripción extintiva.
- ii) Tanto en materia civil como tributaria el fundamento de la figura de la prescripción radica en la seguridad jurídica.

Ahora bien, el CT establece en el artículo 43 plazos que, de cumplirse, hacen que la acción de la Administración Tributaria para determinar, exigir el pago y aplicar sanciones se prescriben. Asimismo, Durán Rojo plantea la siguiente distinción entre las prescripciones contempladas en el CT.

²¹ J. GALVEZ ROSASCO. “Prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar. Efectos retroactivos del Dec. Leg. N° 1421”, *Análisis Tributario*, N° 383, diciembre 2019, p. 16.

- i) “La prescripción de la acción para la determinación de la obligación tributaria: Siendo Administración tributaria quien debe determinar la obligación tributaria, para esto, cuenta con un plazo establecido, a partir de la declaración o ausencia de esta por parte del contribuyente siendo que se puede presentar la situación que el contribuyente o no se encontraba obligado a la presentación o porque incumplió con su deber de colaboración.
- ii) La prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria: Luego de establecida el monto de la deuda por parte de la Administración Tributaria y la puesta en conocimiento al contribuyente, el plazo para poder hacer efectiva la deuda está determinado por el CT.
- iii) La prescripción de la acción para aplicar sanciones: Habiendo sido establecidas en el CT las sanciones, la Administración Tributaria en cuanto a su aplicación, tiene un lapso de tiempo determinado.
- iv) La prescripción de la acción de la persona, natural o jurídica, para solicitar o efectuar una compensación, así como para solicitar una devolución.”²²

“Esta prescripción es del “tipo extintivo” en tanto que, al cumplirse el plazo definido en la norma, se extingue la acción para exigir el pago”²³ por lo que resulta importante resaltar que el CT no establece a la prescripción como causal de extinción de la obligación tributaria. Así, de presentarse el caso en que el contribuyente, habiendo transcurrido el plazo que tiene la Administración Tributaria para exigir el pago, aún podría realizar el pago siendo este válido ante SUNAT.

Asimismo, el Tribunal Fiscal en el Acta de Reunión de Sala Plena 2017-17, señala lo siguiente; el “plazo está compuesto por tres elementos: el término inicial, que es aquél momento en que empieza a correr el plazo, el iter que es el transcurso del tiempo necesario para que se cumpla el plazo y el término final, que es el momento en el que el plazo concluye. Asimismo, explica que el plazo sea un hecho futuro y cierto quiere decir que se tiene certeza

²² L. DURÁN ROJO. “La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?, en H. Arbieto Alfaro, *THEMIS-DERECHO TRIBUTARIO*, Revista 76, pp. 3-4.

²³ J. GALVEZ ROSASCO. “Prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar. Efectos retroactivos del Dec. Leg. N° 1421”, *Análisis Tributario*, N° 383, diciembre 2019, p. 12.

de que el término final ocurrirá (...) Ahora, si bien el inicio y el transcurso del tiempo son elementos del plazo, se aprecia que estos se diferencian entre sí por cuanto el primero no es un hecho que se presente a lo largo de un lapso, sino que ocurre y se agota inmediatamente con su producción, a diferencia del transcurso del plazo o iter, que por naturaleza implica una duración en el tiempo hasta que llega a su fin.”²⁴

Así, la figura de la prescripción es beneficiosa para el contribuyente al cual se le determina un monto erróneo a pagar, pero también puede resultar “La vulneración al principio de equidad y se manifiesta porque no todos los acreedores se verán satisfechos y algunos delincuentes podrán eximirse de la acción penal pese a que cometieron delitos. El argumento que se utiliza para sostener esta posición de injusticia, es que no puede perseguirse indefinidamente a los deudores o los delincuentes frente a la inactividad del deudor o del Estado en un plazo razonable.”²⁵ Es en base al beneficio o perjuicio que origina la figura de la prescripción es que esta resulta tan controversial en cuanto a su aplicación y normativa.

Por otro lado, dentro de la figura de la prescripción regulada en el CT se hace la distinción entre causales de interrupción y causales de suspensión, así estimo relevante señalar las diferencias que existen entre ambos términos, diferencia que se desarrollará adelante.

4.1 INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN:

El artículo 45 del CT establece las causales que interrumpen el plazo de prescripción, estas divididas en cuanto a la interrupción del plazo de la acción para determinar la obligación tributaria, interrupción del plazo de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, interrupción del plazo de la acción para aplicar sanciones y la interrupción del plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación o devolución.

Ciertamente, la aplicación de la interrupción en el cómputo del plazo de prescripción significa que “(...) se corta el plazo de prescripción ya ganado, empezando a computarse un

²⁴ Acta de Reunión de Sala Plena 2017-17, de fecha 27 de octubre de 2017, p. 8.

²⁵ L. DURÁN ROJO. “La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?, en H. Arbieta Alfaro, *THEMIS-DERECHO TRIBUTARIO*, Revista 76, p. 4.

nuevo plazo de prescripción a partir del día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.”²⁶

4.2 SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN:

La suspensión se encuentra regulada en el artículo 46 del CT, en este artículo se establecen las causales que suspenden el plazo de prescripción, al igual que las causales de interrupción se encuentran divididas en cuanto a la suspensión del plazo de la acción para determinar la obligación tributaria, suspensión del plazo de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, suspensión del plazo de la acción para aplicar sanciones y la suspensión del plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación o devolución.

Se define a la suspensión como la figura que genera que mediante la cual “(...) se detiene el cómputo del plazo de prescripción mientras dura el supuesto suspensivo, reiniciándose el plazo una vez culminado dicho supuesto.”²⁷

4.3 PRESCRIPCIÓN Y SEGURIDAD JURIDICA:

La prescripción “es una institución necesaria para el orden social y para la seguridad jurídica. Está vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de una derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento para el ejercicio en un plazo determinado”²⁸

En efecto, la prescripción podría presentarse como una institución ventajosa frente al contribuyente que no cumplió con realizar el pago de sus obligaciones tributarias o en el caso de una determinación errónea por parte de la Administración Tributaria de la deuda del contribuyente, así también podría ser perjudicial en el caso de los contribuyentes que solicitan la devolución o compensación de impuestos o en el caso de la Administración

²⁶ J. GÁLVEZ ROSASCO. “Interrupción y suspensión del plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria”, *IPDT*, Revista 46, febrero 2008, p. 97.

²⁷ *Ibíd*em, p. 102.

²⁸ C. GARCÍA NOVOA. “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”, *Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.*, Madrid, 2000, pp. 216-2017, citado por L. CASTILLO CRISÓSTOMO. “Los efectos de la declaración de nulidad y la institución de la prescripción en materia tributaria”, *IPDT*, Revista 55, abril 2013, p. 182.

Tributaria que al prescribirse la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, el contribuyente ya no se encontrará obligado a cumplir con esta.

Comprendiendo así a la figura de la prescripción diremos que “(...) el fundamento último de la precitada institución de la prescripción es el Principio de Seguridad Jurídica. Dicho principio busca dar estabilidad a todo el sistema jurídico tendiendo a volver previsibles las circunstancias, deberes y derechos en las relaciones jurídicas (...) dicho principio rector, al tener por objetivo crear certeza y predictibilidad en las relaciones jurídicas, es tanto de aplicación para los contribuyentes, como para el Estado o la Administración, a los que también corresponde la certidumbre de a qué atenerse en sus relaciones jurídicas.”²⁹

Desarrollando el contenido del principio de seguridad jurídica el Tribunal Constitucional en la Sentencia 0016-2002-AI/TC indica lo siguiente:

“(...) El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). Así pues, como se ha dicho, la seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la Norma Fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales (...)"³⁰

Del mismo modo, en el expediente 00010-2014-PI/TC, el Tribunal Constitucional señala que el principio de seguridad jurídica se desprende de los siguientes artículos:

²⁹ J. AGUAYO LOPEZ, “Algunas Consideraciones en Torno a la Renuncia a la Prescripción en Materia Tributaria”. *Derecho & Sociedad*, 2010, Edición 35, pp.257-269.

³⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 0016-2002-AI/TC, de fecha 30 de abril de 2003, pp. 3-4.

“(…) párrafo a) del inciso 24) del artículo 2° de la Constitución [“Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”], y otras de alcance más específico, como la que expresa el párrafo f) del inciso 24) del artículo 2° Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la Ley], o el inciso 3) del artículo 139° de la Ley Fundamental.”³¹

Partiendo de lo señalado, es que considero que resulta bastante controversial la aplicación dispuesta por la PDCT del DL 1421, puesto que con el DL 1113 y el criterio de observancia obligatoria establecido por el TF, la PDC cambiaría definitivamente los supuestos de inicio de cómputo del plazo de la acción para cobrar, y consecuentemente vulneraría la seguridad jurídica de los contribuyentes al no existir certeza sobre los efectos jurídicos que pueden desplegar los hechos que se cumplieron, como lo es el inicio del plazo del plazo de prescripción.

Asimismo, y buscando enriquecer el contenido doctrinario del presente trabajo es que considero oportuno presentar la postura de Durán Rojo, respecto a la aparente vulneración a la seguridad jurídica, siendo que aplica un test de ponderación entre el principio de igualdad y el principio de la seguridad jurídica, pues considera que ambos entran en conflicto con la aplicación del de la PDCT, así, señala lo siguiente:

“La PDCT busca la legitimación del sistema jurídico tributario. A través de esta norma, el Estado busca que todos los contribuyentes que se encuentren en las mismas condiciones contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas sin privilegios indebidos. De esa forma, se fortalece la confianza entre el Estado y los ciudadanos al imponer un sistema tributario con justicia. Pues bien, al soportar la PDCT el test de ponderación, resulta constitucional su aplicación, pese a que, prima facie, aparecería afectando al principio de seguridad jurídica. En este sentido, el TC no debe declarar la inconstitucionalidad de esta norma.”³²

³¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 00010-2014-PI/TC, de fecha 29 de enero de 2016, p. 9.

³² L. DURÁN ROJO. “La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?”, en H. Arbieta Alfaro, *THEMIS-DERECHO TRIBUTARIO*, Revista 76, p. 15.

5. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD:

La Constitución en el artículo 103 hace referencia expresa al principio de irretroactividad disponiendo lo siguiente:

“Artículo 103:

(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho.”

De lo dispuesto por la Constitución desprendemos que será inconstitucional toda normativa que pretenda regular relaciones o situaciones jurídicas existentes, entendiéndose también como ya iniciadas, anteriores a su publicación y entrada en vigencia. Conforme a lo señalado, podemos entender que en el supuesto de publicarse normativa en materia tributaria que atente contra el artículo 103 tendrá carácter inconstitucional.

“En ese sentido, si actualmente las normas tributarias no tienen carácter sancionador dado que el tributo no equivale al pago de una multa; ni son restrictivos de derechos individuales, pues las normas tributarias materializan el deber del ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el principio de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 103 de la Constitución sólo se justifica si la ley tributaria afecta desfavorablemente los principios tributarios de capacidad contributiva y seguridad jurídica del contribuyente.”³³

5.1 IRRETROACTIVIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA:

Como se señaló anteriormente la seguridad jurídica es un principio que, aunque no se encuentre prescrito de forma expresa en la Constitución, se entiende que forma parte consubstancial dentro del ordenamiento jurídico. En efecto, "la seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así

³³ A. CHÁVEZ GONZALES. “El principio de la retroactividad de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993”, *Derecho & Sociedad*, 2009, Edición 33, pp. 173.

como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre el mismo. Implica también certidumbre de que no se realizarán alteraciones que vayan para atrás cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes. También significa que quede interdicta toda arbitrariedad en su tratamiento administrativo y jurisprudencial”³⁴

Por esta razón es que es importante señalar que la retroactividad de las normas vulnerará de forma evidente a este principio y esto en cuanto los contribuyentes dentro del desarrollo de sus actividades necesitan tener certeza de, por ejemplo, la gravedad de las infracciones que realizan y la consecuente multa que les correspondería, así también deben tener certeza de cuando es el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar las obligaciones tributarias que estos tuvieran.

Ahora bien, analizando la teoría de los hechos cumplidos, vigente dentro de nuestro ordenamiento jurídico, la cual consiste en que "en el momento en que una ley entra en vigor, despliega, por definición, sus efectos normativos y debe ser aplicada a toda situación subsumible en su supuesto de hecho; luego no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua ley a las situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad. Ello no entraría en colisión con la norma de conflicto de no presunción de retroactividad, porque la aplicación de una ley a situaciones aún vivas y con efectos ex nunc no implicaría, en puridad de conceptos retroactividad alguna”³⁵

A razón de lo señalado, existe un sector doctrinario que sostiene que la aplicación del DL 1421 no presenta vulneración al principio de irretroactividad, basándose en que “(..) Tampoco dicha norma tiene efecto retroactivo, por cuanto no modifica situaciones agotadas o concluidas, esto es no toca plazos de prescripción que ya hubieren transcurrido. (...) la prescripción se gana solo cuando se ha ganado el plazo, es decir este ha transcurrido (...)”³⁶

³⁴ A. CHÁVEZ GONZALES. “El principio de la retroactividad de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993”, *Derecho & Sociedad*, 2009, Edición 33, p. 175.

³⁵ L. DIEZ-PICAZO. "La Derogación de las Leyes", Editorial Civitas S.A., Madrid 1990, p. 206.

³⁶ R. DÍAZ GONZÁLES. “No puede prescribir lo que todavía existe”, *Análisis Tributario*, N° 383, diciembre 2019, p. 23.

Del mismo modo, Durán Rojo sostiene que: “La PDCT no modifica el plazo de prescripción para determinar la deuda o exigir el pago de la deuda declarada por el contribuyente. Sin perjuicio de este aspecto, la prescripción, como hecho relevante, solo se puede entender como ganada cuando culmine el plazo de prescripción, lo que no sucedía en el caso de autos. Si una norma modifica el plazo de prescripción para determinar o cobrar la deuda declarada por el contribuyente cuyo plazo de prescripción aún no culminaba, resulta válida la modificación del plazo porque todavía no se ganaba la prescripción.”³⁷

En razón a lo señalado previamente y analizando el DL 1421, resulta evidente su carácter retroactivo, puesto que lo que busca es que se aplique el DL 1113 para los supuestos en los cuales el cómputo del plazo de prescripción ya inició en aplicación a la normativa anterior al DL 1113 pero siendo la RD notificada de forma posterior a la entrada en vigencia de este. Esto en razón a que una obligación tributaria prescrita bajo determinada normativa no puede variar y resultarle aplicable una nueva regulación en donde las reglas de esta sean diferentes, esto dejando de lado la teoría de los hechos cumplidos, sino más bien considerando que este hecho ya se agotó y por lo tanto ya no existe, ni podrá generar diferentes efectos jurídicos que los que señalo la normativa aplicable al momento en que este hecho existió.

Vulnerando, del mismo modo, el principio de seguridad jurídica y el artículo 103 de la Constitución. Asimismo, el inicio del plazo de prescripción al ser un único momento, puesto que marca el inicio y ahí es que este hecho se agota o acaba, siguiéndole el transcurso de tiempo; siendo que el inicio del plazo de prescripción es un hecho que ya se realizó no puede verse modificado y señalarse un nuevo inicio del cómputo del plazo de prescripción, atendiendo así al principio de irretroactividad de la norma.

“(…) en la medida que, durante el trascurso del plazo de prescripción, el contribuyente tiene solo una expectativa en cuanto al vencimiento del plazo, resulta plenamente aplicable cualquier incremento en la duración del plazo de prescripción, o cualquier nueva causal de

³⁷ L. DURÁN ROJO. “La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?, en H. Arbieta Alfaro, *THEMIS-DERECHO TRIBUTARIO*, Revista 76, p. 10.

interrupción o de suspensión, que se establezcan mediante alguna norma posterior al inicio del cómputo del plazo.”³⁸

6. CONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421:

Para poder determinar si el DL 1421 es constitucional o no, habiendo ya señalado la vulneración al principio de irretroactividad, analizaremos si el DL 1421 es una norma interpretativa o innovativa.

Para esto, partiremos de los conceptos de ambas figuras, en primer lugar, las normas interpretativas son:

“(…) aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y se reconocen porque, al promulgarlas el Legislador, generalmente, utiliza palabras como "interpretese", "aclárese" o "precísese". El objetivo de una norma interpretativa es eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico. Así, ambas normas están referidas a la misma regulación; por consiguiente, la norma interpretativa debe regir desde la entrada en vigencia de la norma interpretada.”³⁹

De esta forma, para poder determinar con facilidad si una norma es una norma interpretativa, esta señalará de forma expresa a la norma a la que se refiere, determinará el sentido en el que esta norma se debe aplicar y no debe aumentar contenido a la norma que busca interpretar.

Ahora bien, mediante las “normas innovativas se busca la aplicación retroactiva”⁴⁰, y, consecuentemente no fijarán sentido a la norma innovada.

En cuanto a la PDCT del DL 1421, esta no cumple con los requisitos para considerarse como norma interpretativa puesto no cumple con interpretar el DL 1113 sino más bien determina

³⁸ J. GALVEZ ROSASCO. “Prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar. Efectos retroactivos del Dec. Leg. N° 1421”, *Análisis Tributario*, N° 383, diciembre 2019, p. 16.

³⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 0002-2006-PI/TC, de fecha 16 de mayo de 2007, p. 14.

⁴⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 0002-2006-PI/TC, de fecha 16 de mayo de 2007, p. 14.

su aplicación temporal decidiendo así que se debe aplicar este DL 1113 antes de su entrada en vigencia. Por lo que el DL 1421 sería una norma innovativa al disponer la aplicación retroactiva del DL 1113.

En contrario, Durán Rojo siendo uno de los doctrinarios que sostiene la tesis que el DL sí es una norma interpretativa lo fundamenta en que, “El ámbito de aplicación de la PDCT precisa que se incluye solo a las notificaciones de RD o RM realizadas desde el 28 de setiembre del 2012. Por lo tanto, el hecho relevante, esto es la notificación de la RD o la RM, se produce después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113. No existe una aplicación retroactiva porque el origen del hecho relevante (notificación de las resoluciones) no se produce antes del 28 de setiembre del 2012. En estricto, hablamos de un hecho que se produce después de la entrada en vigencia de la norma.”⁴¹

Al respecto, como se mencionó anteriormente, si bien la notificación se realiza a partir del 28 de setiembre de 2012, el inicio del cómputo del plazo de prescripción es un hecho ya agotado por lo que no se podría pretender aplicar una norma emitida con posterioridad al hecho sin que esta adquiera el carácter de retroactiva.

Continuando con la tesis que sostiene que el DL 1421 es una norma interpretativa, “Debe precisarse que el hecho relevante tiene un significado distinto al hecho cumplido. En la prescripción, el hecho relevante alude al momento en el que empieza a formarse la situación jurídica (pero aún no termina de configurarse la nueva situación jurídica); mientras que el hecho cumplido, en materia de prescripción, solo puede entenderse cuando se cumpla el plazo de prescripción sin la acción de la Administración tributaria. En ese momento se entiende que se gana la prescripción.”⁴²

Con relación al argumento señalado, no se puede tratar de forma conjunta a dos momentos diferentes, inicio y transcurso de tiempo, puesto que uno se agota en el momento que se realiza y a partir de este es que se comienza el segundo momento; al señalar que una vez que es un hecho cumplido recién se lo puede considerar como tal para efecto como

⁴¹ L. DURÁN ROJO. “La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?”, en H. Arbieta Alfaro, *THEMIS-DERECHO TRIBUTARIO*, Revista 76, p. 10.

⁴² *Ibidem*, p. 11.

prescripción deja de lado en primer lugar que el hecho de inicio del cómputo del plazo, ya no existe como tal y, en segundo lugar que, consecuentemente se lo considera como un hecho cumplido. Así en el DL 1421 al tratarlo de forma conjunta vulnera el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes y también dispone la aplicación retroactiva del DL 1113 puesto que ninguna norma posterior al inicio del plazo, podría eliminar los efectos del inicio del cómputo del plazo y disponer que este hecho se podrá realizar de forma posterior.

7. CONCLUSIONES:

Habiendo analizado las implicancias y controversias que se generaron a raíz de la aplicación y entrada en vigencia del DL 1421, en primer lugar, podemos señalar que la PDCT reviste de notable carácter inconstitucional, en razón a los siguientes argumentos desarrollados y plasmados a lo largo del presente trabajo:

- En primer lugar, el DL 1113 introduce una nueva prescripción dentro del CT, disponiendo así que la notificación RD o RM inicien el cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobro de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria; dejando sin efecto lo que antes se disponía en cuanto la notificación de la RD o RM eran causales de interrupción del plazo de prescripción.
- Así pues, ante la especie de incertidumbre jurídica en cuanto a la aplicación temporal del DL 1113, Tribunal Fiscal establece mediante la RTF 9789-4-2017, que en caso de notificaciones de RD o RM de conceptos originados antes a la entrada en vigencia del DL 1113, se debe aplicar la normativa anterior a la prevista por este.
- El DL 1421 en su PDCT dispone que los alcances dispuestos por el DL 1113 se apliquen para casos de notificaciones de RD o RM de conceptos originados antes a la entrada en vigencia del DL 1113, es decir, anteriores al 28 de setiembre de 2012.
- La PDCT afecta retroactivamente a un hecho, el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que por ser un hecho agotado genera confianza y seguridad jurídica al contribuyente en cuanto a las obligaciones que este deber cumplir. Así pues, se debe considerar que ninguna norma posterior al inicio del plazo, podría eliminar los efectos del inicio del cómputo del plazo y disponer que este hecho se podrá realizar

de forma posterior. Así, resulta evidente su carácter retroactivo, puesto que lo que busca es que se aplique el DL 1113 para los supuestos en los cuales el cómputo del plazo de prescripción ya inició en aplicación a la normativa anterior al DL 1113 pero siendo la RD notificada de forma posterior a la entrada en vigencia de este. Esto en razón a que una obligación tributaria prescrita bajo determinada normativa no puede variar y resultar aplicable una nueva regulación en donde las reglas de esta sean diferentes, esto dejando de lado la teoría de los hechos cumplidos, sino más bien considerando que este hecho ya se agotó y por lo tanto ya no existe, ni podrá generar diferentes efectos jurídicos que los que señaló la normativa aplicable al momento en que este hecho existió.

- Siendo que la PDCT del DL 1421 busca que el DL 1113 sea una norma con efectos retroactivos, aplicándose para hechos anteriores desconociendo hechos que ya se realizaron y agotaron, es una disposición inconstitucional, comprobando de esta forma la tesis planteada al inicio del presente trabajo.
- Así también al disponer una aplicación retroactiva es que la PDCT del DL 1421 vulnera la tesis de los hechos cumplidos, tesis que es recogida y contemplada dentro de nuestro ordenamiento jurídico en la Constitución.
- Este efecto retroactivo dispuesto por el DL 1421 afecta a todos los contribuyentes, al permitir de forma arbitraria que la Administración Tributaria pueda continuar ejerciendo la acción de cobro frente a situaciones en las cuales ya había iniciado el cómputo del plazo de prescripción.

8. BIBLIOGRAFIA:

- Acta de Reunión de Sala Plena 2017-17, 27 de octubre de 2017.
- AGUAYO LOPEZ, J., “Algunas Consideraciones en Torno a la Renuncia a la Prescripción en Materia Tributaria”. *Derecho & Sociedad*, 2010, Edición 35, pp.257-269. Disponible en:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13306>

Consultado el 20 de junio de 2020.

- ASENCIOS ANGULO, R., “La naturaleza de la resolución de determinación y sus efectos en la fiscalización tributaria y el procedimiento de reclamación”, *Análisis Tributario*, N° 333, octubre 2015, 26.
- CHÁVEZ GONZALES, A., “El principio de la retroactividad de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993”, *Derecho & Sociedad*, 2009, Edición 33, pp. 173. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17468/17747> Consultado el 16 de junio de 2020.
- Casación 15470-2014, de fecha 31 de marzo de 2016.
- Decreto Legislativo 981, publicado el 15 de marzo de 2007.
- Decreto Legislativo 1113, publicado el 05 de julio de 2012.
- Decreto Legislativo 1421, publicado el 13 de setiembre de 2018.
- DÍAZ GONZÁLES, R., “No puede prescribir lo que todavía existe”, *Análisis Tributario*, N° 383, diciembre 2019, p. 23. Disponible en: https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/AT-10-15%2826-27%29.pdf, Consultado el 17 de junio de 2020.
- DIEZ-PICAZO, L., "La Derogación de las Leyes", Editorial Civitas S.A., Madrid 1990, p. 206.
- DURÁN ROJO, L., “La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?”, *THEMIS- DERECHO TRIBUTARIO*, Revista 76, 2020. Disponible en:

[http://www.academia.edu/download/63452822/PRESCRIPCION -
_LDR_HAA20200528-92397-1yunx65.pdf](http://www.academia.edu/download/63452822/PRESCRIPCION_-_LDR_HAA20200528-92397-1yunx65.pdf)

Consultado el 13 de junio de 2020.

- Exposición de motivos Decreto Legislativo 1113, de fecha 24 de julio de 2012.
- Exposición de motivos Decreto Legislativo 1421.
- GALVEZ ROSASCO, J., “Prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar. Efectos retroactivos del Dec. Leg. N° 1421”, *Análisis Tributario*, N° 383, diciembre 2019.
- GÁLVEZ ROSASCO, J., “Interrupción y suspensión del plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria”, *IPDT*, Revista 46, febrero 2008, p. 97.
- GARCÍA NOVOA, C., “La vulneración del principio de seguridad jurídica por la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo 1421 en el ordenamiento peruano”. Disponible en <https://lacamara.pe/wp-content/uploads/2020/06/Novoa.pdf> Consultado el 18 de junio de 2020.
- GARCÍA NOVOA, C., “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”, *Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.*, Madrid, 2000, pp. 216-2017, citado por L. CASTILLO CRISÓSTOMO. “Los efectos de la declaración de nulidad y la institución de la prescripción en materia tributaria”, *IPDT*, Revista 55, abril 2013, p. 182. Disponible en: https://ipdt.org/uploads/docs/07_Rev55_Castillo.pdf, consultado el 21 de junio de 2020.
- Resolución Tribunal Fiscal 9787-4-2017, del 7 de noviembre de 2017.
- RTF 04638-1- 2005, de fecha 22 de julio de 2005.

- Sentencia del Tribunal Constitucional 0016-2002-AI/TC, de fecha 30 de abril de 2003.

- Sentencia del Tribunal Constitucional 0002-2006-PI/TC, de fecha 16 de mayo de 2007.

- Sentencia del Tribunal Constitucional 00010-2014-PI/TC, de fecha 29 de enero de 2016, p. 9.

- VALLE URIBE, L., “La prescripción extintiva: naturaleza jurídica y los alcances de su interrupción en materia tributaria”, *IPDT*, p.98.
Disponible en http://ipdt.org/uploads/docs/04_Rev43_LLVIU.pdf. Consultado el 20 de junio de 2020.