

PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA: CONSTITUCIONALIDAD DE LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N.º 1421

Autores:

Maria del Pilar Guerra
Pablo Huapaya
Francis Sebastián

Tipo de proceso: Proceso de inconstitucionalidad
Expediente: 0004-2019-PI/TC
Fecha: 22-9-2020

1. ANTECEDENTES

- El 5 de julio del 2012 se publicó en el diario oficial *El Peruano* el Decreto Legislativo N.º 1113, para modificar diversos artículos del Código Tributario. A través de dicha norma, se incorporó un nuevo numeral para regular el cómputo del plazo prescriptorio aplicable para exigir el pago de la deuda tributaria.

Así, el nuevo numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario (vigente a partir del 28 de setiembre del 2012) señala lo siguiente:

Artículo 44. - 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.

Cabe señalar que, antes del 28 de setiembre del 2012, el artículo 44 del Código Tributario establecía que, en general, el término "prescriptorio" se computaba desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual¹. En ese sentido, con anterioridad a la fecha antes indicada, no existían reglas especiales en el Código Tributario que regularan el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

- Posteriormente, con fecha 19 de julio del 2018, se publicó en el diario oficial *El Peruano* la Ley N.º 30823, mediante la cual el Congreso de la República delegó al Poder Ejecutivo la facultad de legislar, entre otros, en materia tributaria y financiera. En virtud de dicha delegación de facultades, el Poder Ejecutivo publicó el Decreto Legislativo N.º 1421 (de fecha 13 de setiembre del 2018), a través del cual dispone modificar diversos artículos del Código Tributario.

En dicha norma, además, se incluyó una disposición complementaria transitoria en relación con el cómputo del plazo prescriptorio aplicable para exigir el cobro de la deuda tributaria en el caso de los procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución referidos a deudas, cuyo plazo de

¹ Dicho artículo, además, regulaba otros supuestos; sin embargo, no estaban relacionados específicamente a exigir el pago de la deuda tributaria.

prescripción, para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones, se haya iniciado con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1113.

En ese sentido, en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N.º 1421 se señaló lo siguiente:

Disposiciones Complementarias Transitorias

PRIMERA.- 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 del 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre del 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.

- Con fecha 1 de febrero del 2019, el Colegio de Abogados de la Libertad interpuso una demanda de inconstitucionalidad contra la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N.º 1421, por razones de forma y fondo. Así, alegó que la referida norma es inconstitucional, ya que vulnera la regulación constitucional de la delegación de facultades legislativas, el principio de irretroactividad de las normas y la seguridad jurídica.
- La demanda fue evaluada por el Tribunal Constitucional, el que, con fecha 22 de setiembre del 2020, dispuso declarar **INFUNDADA** la demanda (Sentencia N.º 556/2020 recaída en el Expediente N.º 00004-2019-PI). El sentido del fallo fue producto de una votación al interior del colegiado, el cual en su mayoría voto por declarar infundada la demanda (votos singulares de los magistrados Ledesma Narvaéz, Miranda Canales, Espinosa-Saldaña Barrera y Ramos Nuñez).

2. ARGUMENTOS DE LA PARTE DEMANDANTE

El Colegio de Abogados de la Libertad fundamentó su demanda en los siguientes argumentos:

- Hasta el 27 de setiembre del 2012 no existían reglas particulares en el artículo 44 del Código Tributario para definir el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria, sino que se aplicaban reglas generales.
- Recién a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1113 se estableció una regla nueva y específica para tales casos. En ese sentido, al existir una nueva regla, esta solo podía regular los inicios del cómputo de prescripción que ocurrieran a partir de su entrada en vigor, es decir, desde el 28 de setiembre del 2012.
- No obstante lo anterior, a través de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N.º 1421, el Poder Ejecutivo pretende modificar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de las deudas tributarias iniciadas hasta el 1 de enero del 2012.
- En ese sentido, el demandante alega, por un lado, que la norma impugnada ha excedido la regulación constitucional del régimen de delegación de facultades legislativas contemplado en el artículo 104 de la Constitución, y, por otro lado, vulnera el principio de irretroactividad de las normas, contenido en el artículo 103 de la Constitución, ya que, en contra de lo recogido en la teoría de los hechos cumplidos, se pretende aplicar normas posteriores sobre un hecho cumplido ocurrido antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo N.º 1113 (el inicio del cómputo del plazo de prescripción). Añade, además, que lo anterior vulnera el principio de seguridad jurídica, ya que los administrados no sabrán a qué regla atenerse si el Gobierno puede cambiar la fecha de inicio de los plazos de prescripción de forma posterior, desconociendo las prescripciones ya iniciadas o ganadas.

3. CUESTIÓN CONTROVERTIDA

Por la forma: determinar si la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N.º 1421 cumple con el límite material de la delegación de facultades realizada al Poder Ejecutivo y, por tanto, se encuentra acorde con la Constitución.

Por el fondo: determinar si la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N.º 1421 es constitucional y, por lo tanto, señalar desde cuándo se computa 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, cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero del 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre del 2012 dentro del plazo de prescripción.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Por la forma:

Sobre este punto, se presentaron dos posiciones: tanto a favor como en contra de declarar inconstitucional la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N.º 1421 por cuestiones de forma.

Por un lado, el magistrado Blume Fortini indicó que en el presente caso no se observa que la ley autoritativa haya establecido una específica delegación de facultades al Poder Ejecutivo para modificar las normas relativas a la aplicación temporal en el cobro de los tributos, por lo que considera que el Decreto Legislativo N.º 1421 resulta ser inconstitucional por la forma, debido a que ha excedido el ámbito de las facultades delegadas para legislar en materia tributaria y financiera. Añade que el inciso g) del artículo 2 de la ley autoritativa, referida al objetivo de hacer más eficientes los procedimientos tributarios no puede ser interpretado extensivamente, es decir, como una habilitación para regular todo tipo de contenidos y mucho menos aquellos que incidan sobre derechos y garantías reconocidos a los contribuyentes.

Por su parte, los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Espinosa-Saldaña Barrera, Ramos Nuñez y Ferrero Costa indican, que, por un lado, el Grupo de Trabajo encargado del Control Constitucional sobre los Actos Normativos del Poder Ejecutivo, de la Comisión de Constitución y reglamento, en el Informe N.º 90-2018/2019, de fecha 21 de marzo del 2019, ha señalado que la disposición impugnada se enmarca en las materias delegadas por la ley autoritativa.

Por otro lado, también sostienen que la materia legislada por el Poder Ejecutivo en la disposición cuestionada del Decreto Legislativo N.º 1421 se encuentra relacionada con las materias delegadas específicamente en los literales g) y h) del inciso 1 del artículo 2 de la Ley 30823 (ley autoritativa). Añaden, además, que debe tomarse en cuenta que el Tribunal Constitucional ha precisado con anterioridad que la delegación de facultades debe tener unos contornos determinados pero no requiere que se expresen los detalles de aquello que se delega, ya que ello importaría que el legislador desarrolle la materia que se pretende delegar y torne con ello en innecesaria la delegación misma (STC N.º 022-2011-PI/TC).

Asimismo, indican que si bien la ley autoritativa debe cumplir con algunas exigencias constitucionales (i.e. delimitación con suficiente claridad y que lo delegado no sea materia sujeta a reserva absoluta de ley), debe subrayarse que la disposición cuestionada no modificó normas relativas a la aplicación temporal en el cobro de los tributos. La precisión correspondiente sobre el inicio del cómputo para tales acciones fue incorporada por el artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1113 y no por la disposición cuestionada.

Por lo anterior, con los votos de la mayoría de magistrados, se concluye que la disposición cuestionada se encuentra dentro de los confines de las materias delegadas y por lo tanto no procede que se declare inconstitucional por la forma. Además, precisan que dicha materia no se encuentra sujeta a reserva absoluta de ley y en cuanto a los límites temporales, fue expedida dentro del plazo previsto en la norma autoritativa.

Por el fondo

En relación con este punto, se presentaron dos posiciones: tanto a favor como en contra de declarar inconstitucional la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N.° 1421 por cuestiones de fondo.

Por un lado, el magistrado Blume Fortini sostuvo que la disposición cuestionada vulnera el principio de irretroactividad de las normas jurídicas, al aplicarse a situaciones previamente agotadas. Justifica su posición indicando, primero, que el punto de inicio, a diferencia del lapso, ocurre en un momento preciso y no transcurre, es decir, el inicio del plazo es uno fijo y determinado que ocurre en un específico momento. En segundo lugar, señala que la disposición impugnada no modifica el lapso por el que se extiende la prescripción, sino que varía el otro elemento objetivo que es el punto de inicio del cómputo que resulta fijo y, por lo tanto, incide en todos aquellos casos en que la prescripción hubiese comenzado a desarrollarse.

En ese sentido, concluye que la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N.° 1421 supone una aplicación retroactiva de un nuevo punto de inicio del cómputo de la prescripción a casos en los que dicho evento ya se había producido, y por tanto, infringe el artículo 103 de la Constitución. Añade también que lo anterior no implica reconocer derechos adquiridos.

Por otro lado, los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Espinosa-Saldaña Barrera, Ramos Nuñez señalan que la disposición analizada no vulnera el principio de irretroactividad de las normas jurídicas ni el principio de seguridad jurídica en función a las siguientes consideraciones:

- Con anterioridad a la expedición del Decreto Legislativo N.° 1113, había un marco jurídico que permitía razonablemente advertir la necesidad de dicha distinción al momento de aplicar la normativa tributaria correspondiente. Así, por ejemplo, se indica que cabía la posibilidad de aplicar supletoriamente el artículo 1993 del Código Civil, de conformidad con lo dispuesto en la Norma IX del Código Tributario.
- En línea con lo anterior sostienen que el artículo 4 del Decreto Legislativo N.° 1113, que incorporó el inciso 7 al artículo 44 del Código Tributario no modifica el plazo de prescripción, que se encuentra determinado en el artículo 43, sino más bien **precisa** la regla especial correspondiente al momento en el que se inicia el cómputo de dicho plazo respecto de la exigencia del pago de la deuda contenida en las resoluciones de determinación o de multa. De esta manera, solamente podrá iniciarse este segundo plazo de prescripción cuando previamente haya sido determinada la deuda tributaria.
- Asimismo, cuestiona el criterio establecido en la RTF N.° 09789-4-2017 (Resolución de Observancia Obligatoria), debido a que, según se indica, en esta se considera indebidamente como hecho cumplido al inicio del cómputo de la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para realizar el cobro de la deuda en aquellos casos en los cuales aparentemente ya se hubiese iniciado el transcurso del plazo de prescripción con anterioridad al 28 de setiembre del 2012, cuando entró en vigencia el Decreto Legislativo N.° 1113.

El argumento sostenido por la parte demandante y recogido en esta jurisprudencia, a criterio de los magistrados, tiene como presupuesto que los elementos objetivos de la prescripción son separables no solo lógica o abstractamente, sino en lo que respecta a la propia configuración de dicha institución jurídica. Es decir, para la parte demandante se debe atribuir consecuencias jurídicas distintas según se trate del inicio del plazo de prescripción o del propio plazo que transcurre, como si en su funcionamiento real fueran escindibles. Sin embargo, aun cuando los artículos 43 y 44 del Código Tributario hayan regulado por separado la duración de los plazos de prescripción y el inicio del mismo, ello no constituye un argumento que justifique la inválida confusión antes mencionada ni diferenciar el tratamiento de las consecuencias jurídicas atribuibles a la prescripción tributaria.

En ese sentido, consideran que el inicio del plazo es, en el ámbito de la aplicación de las normas sobre prescripción tributaria, inseparable de su duración, de forma tal que solo puede considerarse agotado el plazo de la prescripción, pero no puede decirse lo mismo de su inicio, esto es, no cabe aseverar válidamente que el inicio se ha agotado. De esta manera, solo puede considerarse

que lo que se agota es el plazo de prescripción, pero no el inicio del cómputo. Sostener lo contrario no es sino, en el fondo, invocar la teoría de los derechos adquiridos.

- En consecuencia, es en aplicación de la teoría de los hechos cumplidos que el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N.° 1113, ha debido regir a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes al tiempo de su entrada en vigencia. Ello excluye, claro está, los plazos de prescripción tributaria plenamente agotados conforme al ordenamiento jurídico-tributario hasta el momento de dicha entrada en vigor.
- Cabe señalar que el magistrado Espinosa-Saldaña Barrera incluyó como una consideración final, en su voto singular, que lo ilógico y, sobre todo, lo irrazonable, nunca puede ser constitucional. En virtud a ello, sostiene que, en este caso concreto, un acuerdo que obliga a tratar como dos asuntos paralelos a la determinación de una deuda ya determinada es algo ilógico e irrazonable.

Por lo anterior, con los votos de la mayoría de magistrados, se concluye que la disposición cuestionada no vulnera los principios de irretroactividad de las normas jurídicas ni seguridad jurídica y por lo tanto no procede que se declare inconstitucional por el fondo.

5. COMENTARIO

De una revisión de los argumentos planteados a favor y en contra por los magistrados del Tribunal Constitucional, se puede advertir que existen diferencias en el análisis del cómputo de la prescripción tributaria, pudiendo destacarse como tema central el enfoque que la mayor parte de los magistrados tiene en relación a que el inicio del cómputo de prescripción no puede ser considerado como un "hecho cumplido" ni separado del cómputo mismo de la prescripción.

Es así que, considerando dicha premisa, concluyen que la aplicación de la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N.° 1421, respecto de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución respecto 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 del 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre del 2012 dentro del plazo de prescripción, no deviene en inconstitucional, ya que siguiendo la teoría de los hechos cumplidos esta se habría aplicado a situaciones jurídicas existentes (el plazo de prescripción en general y como una unidad) al tiempo de su entrada en vigencia. Sostiene además, que la norma hubiera sido inconstitucional si se hubiera aplicado a situaciones en las cuales se habría verificado un agotamiento del plazo de prescripción.

La controversia planteada en este caso también ha suscitado diversas posiciones en doctrina. Así, por ejemplo, César García Novoa (2020) considera que la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N.° 1421 es una disposición inconstitucional por vulnerar el principio de seguridad jurídica. En su opinión, lo que pretende en realidad el Decreto Legislativo N.° 1113 es introducir un nuevo supuesto de inicio del cómputo de la prescripción, el cual no podría ser aplicado a situaciones anteriores a su entrada en vigencia. Además, considera que el inicio de la prescripción, a diferencia del plazo de consumación de la misma, es un hecho que tiene lugar en un momento dado y agota todos sus efectos.

En ese sentido, concluye que la disposición en comentario es una medida de régimen transitorio de incidencia retroactiva que, al afectar a un hecho agotado (el inicio del plazo de prescripción), que es generador de confianza, viola dicha confianza legítima, afectándose por tanto la seguridad jurídica.

Por otro lado, Fernando Serrano Anton (2020) es de la posición de que la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N.° 1421 es constitucional y contribuyena conseguir una mayor seguridad jurídica. Según su opinión, el término inicial del plazo de prescripción de la acción de cobro que tiene la SUNAT para exigir el pago de la deuda contenida en resoluciones de determinación de la obligación o de multa, comienza a transcurrir cuando se han emitido tales resoluciones, ya que sin acción no hay prescripción.

Además, indica que ni el Decreto Legislativo N.° 1113 ni el 1421 suponen la creación de un nuevo supuesto de prescripción de la acción de cobro de la Administración, ni de un nuevo *dies a quo*, ya que

este último era reconocido por una interpretación sistemática de los artículos 59, 60, 61 y el inciso a) del artículo 115 del Código Tributario, por lo que no era preciso normas de derecho transitorio.

Asimismo, tal como lo hace el Tribunal Constitucional, señala que la consideración del Tribunal Fiscal del inicio del plazo como un elemento compartimentado, que se agota en sí mismo, es desconocer la verdadera naturaleza de la institución de la prescripción extintiva, que está compuesta por un conjunto de elementos que se incardinan sistemáticamente en la institución de la prescripción.

REFERENCIAS

- García, C. (2020). La vulneración del principio de seguridad jurídica por la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo N.º 1421 en el Ordenamiento Peruano. *Revista Digital La Cámara*, 1-41.
- Serrano, F. (2020). Constitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Dec. Leg. N.º 1421. *Revista Análisis Tributario*, 23-41.