

LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD
JURÍDICA POR LA PRIMERA DISPOSICIÓN
TRANSITORIA COMPLEMENTARIA DEL DECRETO
LEGISLATIVO N° 1421 EN EL ORDENAMIENTO
PERUANO

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Santiago de Compostela (España)

ÍNDICE

I.	Introducción	1
II.	El régimen de la prescripción tributaria en el ordenamiento tributario peruano.	5
III.	El ámbito temporal de los nuevos supuestos de dies a quo de la prescripción tributaria introducidos por el Decreto Legislativo N° 1113.	11
IV.	Valoración de la introducción de la regla de la doble prescripción.	15
V.	La Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, emitida con carácter de observancia obligatoria.....	19
VI.	La Primera Disposición Transitoria complementaria del Decreto Legislativo N° 1421. ...	29
VII.	Conclusión. La Primera Disposición Transitoria complementaria del Decreto Legislativo N° 1421 es inconstitucional por vulnerar el principio de seguridad jurídica.	38
VIII.	Bibliografía.....	39

I. Introducción

Como es sabido, la prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien, pudiendo ejercer una pretensión, no la ejerce o la ejercita intempestivamente. Su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable, no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro. Además, en el ámbito privado, la prescripción es una especie de castigo al abandono del crédito. Incluso se llega a afirmar que el ejercicio tardío de un derecho subjetivo es una forma abusiva de ejercicio del mismo, denominado *retraso desleal*¹. De ahí que la concepción de la prescripción desde la óptica del derecho privado vaya ligada a la tesis de la *actio nata*. Se trata de una tesis, con un claro origen en las normas de Derecho Privado, cuya finalidad prioritaria es concretar el *dies a quo* del plazo de prescripción y que consiste en localizar ese instante en el momento en que la acción administrativa o la actuación del particular pudo efectivamente ser ejercitada². Tras la idea de la *actio nata* está la concepción de la prescripción

¹.- El propio Tribunal Supremo, en sentencias de 21 de septiembre de 1987, 6 de junio de 1992 y 2 de febrero de 1996, reconocieron que una de las consecuencias del deber de ejercitar los derechos de buena fe es la exigencia de un comportamiento coherente, que incluye el ejercicio, tempestivo de los mismos, pues “actúa contra la buena fe el que ejercita un derecho en contradicción con su anterior conducta en la que hizo confiar a otro –prohibición de ir contra los actos propios-, y especialmente infringe el mismo principio el que ejercita su derecho tan tardíamente que la otra parte pudo efectivamente pensar que no iba a actuarlo –retraso desleal-...”. Para el Tribunal Supremo, el retraso desleal vulnera las normas éticas que deben informar el ejercicio del derecho.

².- El Tribunal Constitucional, en su Fundamento jurídico 7, tercero, de la sentencia 105/2009, de 4 de mayo, dispuso que a doctrina innovadora que computa el plazo de prescripción de la devolución de ingresos indebidos a partir de la declaración de inconstitucionalidad y no desde que se efectuó el ingreso, no vulnera el principio de igualdad. Ello supone admitir la relatividad de la regla de la *actio nata*. Así, señala el Fundamento Tercero que “si según admite la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la remoción de los efectos de una liquidación tributaria basada en una ley declarada inconstitucional, con la limitación de las confirmadas en procesos fenecidos por sentencia con fuerza de cosa juzgada (artículo 40 LOTC), puede llevarse a efecto a través de los cauces ordinarios legalmente establecidos, entre los cuales se encuentra el de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, como ocurría con la posible exigencia de responsabilidad patrimonial del legislador, la iniciación de aquellos cauces sólo podía tener lugar a partir de la declaración de inconstitucionalidad de la Ley (o mejor dicho de su publicación), por lo que, no obstante lo expresamente establecido por el artículo 65 LGT, que para el cómputo de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos fija el día del ingreso, en supuestos como el examinado ese momento, de acuerdo con las exigencias de la teoría de la *actio nata*, el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos (artículo 28 LOTC), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución del ingreso”.

como sanción al acreedor negligente, que pudo ejercitar sus acciones y no lo hizo³.

Por su propia funcionalidad, la prescripción operará en aquellas situaciones en las que existe un vínculo entre dos sujetos que se resuelve en la existencia de una acción o pretensión de uno respecto a otro. Por tanto, en el ordenamiento privado, la prescripción es una sanción civil ante una presunción de abandono de un derecho subjetivo de crédito. Y el derecho de crédito sólo puede ser comprendido como parte activa de una obligación. La *actio nata* presupone la existencia de un crédito vinculado a la obligación y presupone que ésta, con su dimensión activa y pasiva, es el objeto de la prescripción.

Como también se sabe, la prescripción se refiere asimismo a las posiciones jurídicas de la Administración en sus relaciones con los particulares, singularmente de la Administración tributaria. Y ello, aunque la situación jurídica del Fisco, como la de cualquier entidad pública, se explica más bien a través del esquema de la potestad que del derecho subjetivo. La potestad pública, recuérdese, es el poder conferido legalmente a las Administraciones por el ordenamiento jurídico y, singularmente, por la ley a la que está sujeta la Administración⁴.

A pesar de ello, la categoría jurídica de la prescripción se aplica en el Derecho Tributario⁵, pero la prescripción tributaria requiere modulaciones propias de una figura que no puede entenderse en el terreno fiscal sin las adecuadas adaptaciones. Los derechos de crédito tributario deben ser concretados en su contenido, a través del ejercicio de facultades

³ .-CLAVIJO HERNANDEZ, F., *El acto de liquidación*, Civitas, REDF, nº 20, 1978, pag. 666.

⁴ .-ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964, pag. 343; CARRO FERNANDEZ-VALMAYOR, J.L., "Potestad Administrativa", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. III, Civitas, Madrid, 1995, pag. 4954.

⁵ .- Aunque, como ha señalado FALCON Y TELLA, no existe en puridad una *prescripción tributaria*, sino múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo, por lo que habrá que analizar separadamente los efectos del transcurso del tiempo en relación con cada particular categoría de efectos jurídicos; *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.

administrativas y de potestades. Así, como recuerda SANCHEZ BLAZQUEZ⁶, la prescripción no es más que el silencio de la Administración en el uso de los aspectos aplicativos del tributo⁷.

Por eso es muy importante en el régimen jurídico de la prescripción tributaria la concreción de las situaciones jurídicas susceptibles de prescribir. Así, los ordenamientos jurídicos suelen desglosar la prescripción a favor del contribuyente en una prescripción del derecho a determinar la deuda y una prescripción del derecho a cobrar la deuda, obviamente determinada. Al margen quedaría la prescripción de las sanciones, pues respecto a las mismas es más razonable decir que la posición jurídica de la Administración se reconduce a una potestad legal (la potestad sancionadora) y no a una facultad vinculada a un derecho de crédito, como se suele hacer respecto a la Administración cuando se sitúa en la parte activa de la obligación tributaria.

Pero la prescripción tributaria tiene singularidades, como el ser una causa objetiva de extinción de la obligación tributaria, por lo que debe aplicarse de oficio y no como una excepción procesal del deudor, como ocurre en el derecho privado. Por eso, la prescripción en el Derecho Tributario sólo puede tener como único objeto la obligación tributaria. Esto es, aunque se articulen diversas prescripciones de las distintas facultades de aplicación del tributo, el objeto de la prescripción no puede ser otro que la obligación tributaria, pues la prescripción es una causa objetiva de extinción de la misma⁸.

⁶ .- SANCHEZ BLAZQUEZ, V.M., *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2007, pág. 223.

⁷ .-Véase PONT MESTRES, M., *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar, y cuestiones conexas*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2008, pags. 32 y ss., RUIZ RESCALVO, M.P., *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Dykinson, Madrid, 2004, pag. 14; SANCHEZ BLAZQUEZ, V.M., “La prescripción tributaria parcial: ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?”, *Revista de Técnica Tributaria*, nº 73, 2006, pag. 59; FERNANDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria, un estudio jurisprudencial*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 2001, pags. 26 y ss.

⁸ .-SIMON ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, en *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson, Civitas, Madrid, 2004, pag. 785. Véase también MARTIN LOPEZ, J., “La sedicente caducidad del procedimiento sancionador tributario”, *Civitas, REDF*, nº 109, 210 y MARTIN QUERALT, J., “La prescripción y la caducidad en los procedimientos sancionadores”, *Tribuna Fiscal*, nº 202, 2007.

Por todo ello, la regulación de la prescripción tributaria en la norma doméstica de cualquier país (incluidos España y Perú) incorporará necesariamente diversas decisiones legislativas. Así, en primer lugar, debe comprender la fijación del plazo de tiempo en que las posiciones no ejercitadas tempestivamente prescriben, así cómo el momento inicial (*dies a quo*) y final (*dies ad quem*) del cómputo de dicho lapso temporal. Aunque la regulación del *dies ad quem* es, hasta cierto punto, innecesaria, en tanto el momento consumatorio de la prescripción será el resultado de la operatividad conjunta del momento inicial y del transcurso del plazo fijado.

Y en la medida en que uno de los signos distintivos de la prescripción es la interrupción de la misma y el reinicio del cómputo del plazo (el artículo 68,6 de la Ley española 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone de manera expresa que, *producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción...*) un aspecto fundamental del régimen de la prescripción es el de las causas de interrupción de la misma y el de los requisitos y condiciones en que dichas causales despliegan tal efecto interruptivo.

Por tanto, los aspectos medulares del régimen de la prescripción tributaria son los que atañen a la duración del plazo, al *dies a quo* y a las causas de interrupción, así como a las condiciones en que tal interrupción puede tener lugar. Y así, vamos a ver el caso de la República de Perú, cuya ordenación jurídica doméstica de la prescripción ha experimentado en los últimos años multitud de turbulencias, intercaladas con decisiones normativas de dudosa constitucionalidad.

II. El régimen de la prescripción tributaria en el ordenamiento tributario peruano.

El régimen de la prescripción en el ordenamiento jurídico-tributario peruano se incluye en el Capítulo IV del del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario de Perú, cuya redacción originaria fue aprobada por Decreto Supremo N° 135-99-EF. Según el artículo 43 de este TUO el plazo de la

prescripción de las acciones para fiscalizar, determinar, exigir el pago de la deuda y sancionar es de cuatro años si el contribuyente presentó la declaración jurada respectiva y a los seis años para quienes no hayan presentado tal declaración.

El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 44). Este precepto dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el derecho peruano. Según este precepto, y dejando al margen el cómputo de la prescripción de las sanciones, el término prescriptorio se computa *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 y 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 y 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.*

En suma, en el ordenamiento peruano, y de acuerdo con estas normas, prescribe la facultad de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria, la facultad de la propia administración para aplicar sanciones y la facultad para exigir el pago. Por tanto, la norma peruana se refiere indistintamente a la prescripción de la acción para fiscalizar, determinar, exigir el pago y sancionar por parte de la SUNAT.

Hay que señalar al respecto que esta disposición legal experimentó un cambio muy importante. El TUO del Código Tributario peruano vigente desde 1996 y hasta la publicación el 5 de julio de 2012 del Decreto Legislativo N° 1113, que entró en vigor el 28 de septiembre de 2012, decía que, con carácter general, la prescripción comenzaba a correr desde el uno de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva, en lo que parecía un plazo único de prescripción.

Ahora bien, esta regla general se refiere a declaraciones, esto es, a tributos gestionados mediante declaración, en los cuales el contribuyente

comunica hechos relevantes, pero no cuantifica el tributo, pues esa función es privativa de la Administración mediante la emisión de la resolución de determinación (en Perú) o acto administrativo de liquidación (en España). Pero en la actualidad, y dada la evolución aplicativa de los tributos masificados, la gestión de los mismos tiene lugar mediante declaraciones juradas o autoliquidaciones. En los modernos sistemas tributarios, quien aplica e interpreta la norma y realiza una primera cuantificación del tributo acompañada del correspondiente ingreso, es el contribuyente a través de la presentación de la autoliquidación.

A la Administración se le reserva una función que CASADO OLLERO denomina de "policía fiscal"; verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones por medio de las autoliquidaciones y, en su caso, imponer sanciones. Pero esta función de control no se lleva a cabo respecto a todos los contribuyentes, sino que es una fiscalización puramente aleatoria⁹. Ello supone en la práctica - y así ocurre en la mayoría de los casos - que la aplicación del tributo se consuma con la sola intervención del contribuyente, ya que con mucha frecuencia las autoliquidaciones no se comprueban en el plazo en que prescribe el derecho a liquidar. Tal es así que MARTIN DELGADO ha señalado que no es conforme a la moderna concepción de los tributos "el que en todos ellos y en cualquier caso, tenga que llegarse de modo inevitable e ineludible a un acto de liquidación por parte de la Administración"¹⁰.

Por eso, el artículo 44 del Código Tributario peruano decía en su redacción anterior al Decreto Legislativo N° 1113 que también computaría la prescripción desde el uno 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*. Se preveía, pues, el supuesto de que la cuantificación del tributo la llevase a cabo el contribuyente, sin

⁹.- CASADO OLLERO, G. en "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", *HPE*, n° 68, 1981, pags. 151. LUPI, R., ha denominado, fiscalidad basada en el *adempimento voluntario* propio de una "fiscalidad de masas"; *Diritto Tributario*, Parte Generale, Giuffrè Editore, Milano, segunda edición, 1994, pags. 131 y ss.

¹⁰.- MARTIN DELGADO, J.M., "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", *Hacienda Pública Española*, n° 84, 1983, pag. 47.

intervención de la Administración. Y, en ambos casos, el plazo de prescripción comenzaba el uno de enero del período impositivo siguiente.

La redacción del Código Tributario tomaba en consideración, en primer lugar, que lo que prescribe es la obligación tributaria, y que ésta puede gestionarse de dos maneras diferentes: mediante declaración del contribuyente y mediante autoliquidación. Y, en segundo lugar, a nuestro juicio, este precepto ya recogía la regla de la *actio nata*, según la cual no puede prescribir el derecho a cobrar una deuda que no se puede cobrar porque no es líquida ni exigible.

Así, el Código Tributario, tomando en consideración la regla general de gestión de los tributos mediante determinación administrativa, recogía como supuesto más común el de la prescripción de deudas desde el uno de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva. En este caso, lo único que podía empezar a prescribir era la facultad para cuantificar la deuda, por dos razones elementales: porque el contribuyente no cuantificaba sino que declaraba hechos (por tanto, quien cuantificaba el tributo era la Administración) y porque es evidente que, por una elemental aplicación de la *actio nata*, no podía empezar a prescribir el derecho a cobrar una deuda fiscal que no se encuentre determinada cuantitativamente.

Pero la mayoría de los tributos no se gestionan así. Por una elemental atención *id quod plerumque accidit*, es obvio que hay que atender preferentemente a las situaciones en las que el contribuyente cuantifica y paga y la Administración dispone de un plazo de prescripción para fiscalizar el cumplimiento correcto por parte del obligado tributario de sus deberes tributarios. En estos casos, como se afirmó, la prescripción empezaba a discurrir a partir del uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación resultaba exigible.

En este segundo caso, la exigibilidad de la que dependería el cómputo del plazo de prescripción debe entenderse con la precisión que requiere este concepto jurídico. Así, cuando el contribuyente está obligado a presentar declaraciones donde refleja hechos, pero la primera cuantificación del importe de su deuda tributaria la hace necesariamente la Administración, el requisito de

la exigibilidad está en concordancia con la expresión más elemental de la *actio nata*. Y ello porque la *actio nata*, al fijar la prescripción a partir del momento en que el crédito puede cobrarse, requiere la existencia de una deuda exigible, vencida y líquida, que pueda ser no sólo *pagable* y *coachable* sino *ejecutable*¹¹. Y esto sólo ocurrirá cuando la deuda esté determinada. Ahí si se justifica un doble plazo de prescripción; uno de prescripción del derecho a liquidar y otro de prescripción del derecho a cobrar. Y ello porque éste último plazo no puede computar si antes la Administración no ha determinado la deuda.

Pero en los tributos que se gestionan mediante autoliquidaciones o declaraciones juradas (que son la práctica totalidad tanto en España como en Perú), una vez que el contribuyente ha autoliquidado y pagado, la Administración dispone de facultades de fiscalización y, en su caso, si el contribuyente no pagó todo lo que tenía que pagar, de determinación de la deuda no ingresada. Ambas facultades, la de fiscalizar y la de determinar la deuda, van inescindiblemente unidas, porque sobre la base de una declaración jurada presentada por el contribuyente sólo cabe fiscalizar y determinar, posteriormente, la deuda no ingresada. Y eso es así en el ordenamiento peruano, desde el momento en que el artículo 59 del TUO del Código Tributario señala los fines del acto de determinación de la obligación tributaria, los cuales serían el de verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario y señalar la base imponible y la cuantía del tributo.

En estas situaciones, la *actio nata* para 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 *coachable* 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. Ese es el significado que, a

¹¹ .-BARCELONA LLOP, J., *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Universidad de Cantabria, 1995, pag. 88.

nuestro juicio, debía darse al artículo 44 del Código Tributario peruano en su redacción anterior al Decreto Legislativo N° 1113, cuando respecto a tributos determinados por el deudor tributario, se decía que la prescripción computaría desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea *exigible*. Dicha exigibilidad dependía de la finalización de los plazos para presentar la correspondiente declaración jurada, pues en tales plazos la obligación es exigible, en el sentido de *pagable* y *coachable*. Por tanto, este precepto recogía ya antes del 28 de septiembre de 2012, la regla de la *actio nata*.

Precisamente por eso también, el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria que concluye en una resolución de determinación, según el artículo 45 del TUO del Código Tributario, constituía causal de interrupción del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria. Esto es, la notificación de la resolución de determinación de la deuda tributaria abría un nuevo plazo de prescripción a favor de la Administración.

Pero fue el Decreto Legislativo N° 1113 el que efectuó una diferenciación entre las distintas acciones para distinguir el momento a partir del cual se inicia el cómputo de la prescripción. Como señala la Exposición de Motivos de esta norma, se trataba de adaptar la norma peruana a la evidencia de que no cabe exigir el pago de una deuda tributaria que previamente no se ha determinado, *siendo recién con la notificación de la resolución de determinación que se agota la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y, por tanto, debe iniciarse el término prescriptivo de la acción que puede ejercer la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en dicha resolución de determinación*. Esto es, según la Exposición de Motivos se pretendía introducir una modificación para diferenciar las distintas acciones en relación con el momento a partir del cual se inicia el cómputo de la prescripción.

Como señala la Exposición de Motivos, se trataba de adaptar la norma peruana a la evidencia de que no cabe exigir el pago de una deuda tributaria que previamente no se ha determinado. Supuestamente, se pretendía consagrar el criterio de que el plazo de prescripción para efectuar el cobro de una deuda sólo puede comenzar a correr una vez que esa determinación es notificada al interesado mediante la Resolución de Determinación o de Multa.

Así, el Decreto Legislativo N° 1113 incorporó el numeral 7) al artículo 44° del TUO del Código Tributario, que incluye una regla especial para el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en resoluciones de determinación y resoluciones de multa. Ello supuso, al tiempo, suprimir el numeral que establecía ese hecho como causal de interrupción en el artículo 45 del TUO del Código Tributario. Este nuevo numeral dispone que, en relación con la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas, el plazo de prescripción se computa *desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa*.

Como consecuencia de ello se introduce un nuevo *dies a quo* del plazo de prescripción tributaria sin prever disposición transitoria alguna para otorgar ultraactividad al texto objeto de la reforma.

III. El ámbito temporal de los nuevos supuestos de *dies a quo* de la prescripción tributaria introducidos por el Decreto Legislativo N° 1113.

Como dijimos, el Decreto Legislativo N° 1113, entró en vigor el 28 de septiembre de 2012, y ello supone que queda claro que, a partir de entonces, el plazo de prescripción de la acción de cobro de la SUNAT inicia con la notificación de la Resolución de Determinación y Multa. Lo que significa que, para definir el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en resoluciones de determinación o resoluciones de multa, hay que atender a la regla de cómputo del plazo de prescripción que fija un nuevo *dies a quo* para la acción de cobro de liquidaciones tributarias o sanciones a partir de la fecha de notificación de las respectivas resoluciones.

Como toda norma jurídica, el nuevo número 7 del artículo 44 del Código Tributario tiene una vigencia formal, establecida a partir del 28 de septiembre de 2012, pero su vigencia material depende de la articulación de las reglas de derecho transitorio. En el ordenamiento peruano no existen reglas específicas que ordenen el tránsito temporal de las normas que introducen nuevas reglas en materia de prescripción.

En el derecho español, el artículo 1939 del Código Civil dice que “la prescripción comenzada antes de la publicación de este Código se regirá por las leyes anteriores al mismo”, añadiéndose que “si desde que fuere puesto en observancia transcurriese todo el tiempo en él exigido para la prescripción, surtirá ésta su efecto, aunque por dichas leyes anteriores se requiriese mayor lapso de tiempo”. La doctrina entiende que la previsión contenida en el Código Civil español se refiere a las nuevas normas que introducen plazos nuevos de prescripción, alargando o acortando los anteriores, disponiendo si la prescripción empezó a correr antes de la entrada en vigor de la nueva norma, se estaría al plazo antiguo. Lo que supone considerar que las normas de prescripción tendrían un perfil procedimental, ya que el régimen de su transitoriedad estaría basado en la regla *tempus regit actum* según la cual la ley procesal aplicable es la vigente en el tiempo que se inicia el procedimiento, especialmente cuando los derechos no se han consolidado con relación a la ley anterior¹².

No obstante, esta regla sobre la aplicación de las normas nuevas que regulan la prescripción se refiere a supuestos en que esa nueva regulación tenga como objeto el plazo o duración de la prescripción. Pero al margen del plazo de prescripción, los aspectos esenciales del régimen de la misma son también los que atañen a la duración del plazo, al *dies a quo* y a las causas de interrupción, así como a las condiciones en que tal interrupción puede tener lugar.

En el presente caso, estamos ante una regla nueva, pero limitada a fijar el momento inicial de la contabilización de la prescripción. Las diferencias son importantes, tanto porque el carácter sustantivo del instante inicial del cómputo de la prescripción es innegable (lo que dificultaría la aplicación de la regla *tempus regit actum*) como porque el plazo es algo que se extiende a lo largo

¹² ...DIEZ PICAZO, L., *La prescripción en el Código Civil*, Ed. Bosch, Barcelona, 1964, pag. 56 y 67 y ss.

del tiempo, mientras que las causas de inicio de la prescripción son situaciones que se realizan en un momento determinado y que se agotan por sí mismas¹³.

Por ello, parece que lo razonable sería que el nuevo supuesto de inicio del cómputo de la prescripción se aplicase hacia el futuro, lo que supone que esa modificación de la regulación vigente en materia de prescripción tributaria con un nuevo supuesto de inicio del cómputo del plazo por la notificación de resoluciones de determinación o multa debería desplegar sus efectos únicamente en relación con notificaciones que tengan lugar con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113, esto es, con posterioridad al 28 de septiembre de 2012.

No obstante, el Decreto Legislativo no contenía disposición transitoria alguna respecto de la vigencia o ultractividad del texto reformado, lo que suscitó importantes controversias. Tales controversias fueron, en parte, aplacadas cuando el 24 de noviembre de 2017 se publicó en el Diario Oficial, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, emitida con carácter de observancia obligatoria, mediante la cual se señala que el inicio del cómputo de la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en Resoluciones de Determinación e Imposición de Multa por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto N° 1113 y cuando tales resoluciones fuesen notificadas a partir del 28 de septiembre de 2012, debía regirse por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del TUO del Código Tributario, *por lo que no resulta aplicable el numeral 7 del mencionado artículo*. Esto es, se concluye, con buen criterio, que no se aplica la regla según la cual la prescripción de la acción de cobro de la SUNAT inicia con la notificación de la Resolución de Determinación y Multa.

¹³ .- Esa parecía ser la tesis que se deriva de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1113, según el cual “se modifica el artículo 44° del Código Tributario 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 resolución de determinación o de multa se produce desde el día siguiente de notificación de la resolución que corresponda”. Por el contrario, como veremos, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, señala que...*siendo que el inicio del cómputo de la prescripción es un hecho que se produce de forma inmediata y que se agota con su producción*.

Esta sentencia fijó la doctrina según la cual la prescripción de la acción administrativa para exigir el pago de una deuda tributaria contenida en resolución de determinación y de multa notificada a partir del 28 de septiembre de 2012 y por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, se rige conforme a lo establecido en los numerales 1 al 4 del artículo 44 del Código Tributario. Lo que supone que, en estos supuestos no sería aplicable el nuevo *dies a quo* según el cual la prescripción empieza a correr con la notificación de la resolución de determinación. Lo que, al tiempo significa, que la acción para determinar y la acción para cobrar tendrán un plazo de prescripción cuyo inicio es común, rechazando el cómputo diferenciado de la prescripción de ambas acciones. Ello se acomodaría a la fórmula de gestión mayoritaria de los tributos en los modernos sistemas tributarios en los que prima el criterio de que la cuantía se determina inicialmente por el propio deudor tributario. Para estos casos, esto es, respecto a los tributos que deban ser determinados por el deudor tributario, el *dies a quo* se fija en el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible.

Pues bien, el 13 de septiembre de 2018 se publicó en el Diario Oficial, el Decreto Legislativo N° 1421, que entró en vigor al día siguiente. La Primera Disposición Transitoria Complementaria de este Decreto Legislativo estableció que *“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 las 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 notificados a partir del 28 de septiembre 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 CT”*. Como se puede apreciar, esta norma colisiona frontalmente con la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la mencionada resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 09789-4-2017.

Como es sabido, frente a esta Primera Disposición Transitoria Complementaria, se interpuso por parte del Colegio de Abogados de la Libertad demanda de inconstitucionalidad, publicada el 13 de septiembre de 2018 en el Diario Oficial El Peruano, por vulneración de los principios de irretroactividad de

las normas jurídicas, la seguridad jurídica y por emitirse excediendo las facultades delegadas por parte del Congreso de la República. Vamos a valorar la primera de estas cuestiones, esto es, la posible vulneración de la seguridad jurídica por esta Primera Disposición Transitoria Complementaria.

IV. Valoración de la introducción de la regla de la doble prescripción.

El artículo 44 del TUO del Código Tributario de Perú, anterior al Decreto Legislativo N° 1113, no diferenciaba entre la acción para determinar la deuda y la acción para exigir el pago de la misma, previendo únicamente que la prescripción se computaría desde el primero de enero del año siguiente en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.

Por su parte, el mentado Decreto Legislativo N° 1113 incorporó el numeral 7) al artículo 44° del TUO del Código Tributario con una regla especial para el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en resoluciones de determinación y resoluciones de multa. La notificación de la resolución de determinación dejaba de ser una causa de interrupción de la prescripción para ser un nuevo momento de inicio del plazo prescriptorio.

Ello, indirectamente, supone implantar una *nueva prescripción*, la del derecho a cobrar la deuda tributaria una vez determinada. Ello se hizo invocando la *actio nata*, que procede de la máxima *actio nondum nata, non praescribitur*, es decir, la acción que no ha nacido no puede prescribir. De manera que, para que algo comience a prescribir, se requiere que la acción haya surgido y, además, que la misma sea jurídicamente ejercitable. Y se

entiende que ello sólo es posible en la acción para cobrar un tributo si la deuda es líquida¹⁴.

Pero para apreciar correctamente la aplicabilidad de la *actio nata* es necesario determinar de qué tipo de acción hablamos y, por tanto, de cuál es el contenido de la misma. Habitualmente la *actio nata* se ha ligado a la prescripción del derecho a cobrar una cantidad (acción de cobro en terminología del Código Tributario de Perú) para lo cual se requiere la existencia de un crédito vinculado a la obligación y que tal obligación sea líquida, en el sentido de *coachable* y *ejecutable*. Esto es, no sólo que la deuda esté cuantificada y pueda ser pagada por el deudor, sino que pueda ser exigida por el acreedor. Ello es acorde con la concepción de la prescripción como *sanción* al acreedor negligente, que pudo ejercitar sus acciones de cobro y no lo hizo, para lo que es imprescindible que tales acciones de crédito puedan jurídicamente ejercitarse. Se trata, en suma, de la concepción de la prescripción como castigo al abandono del crédito.

Así, en el ámbito tributario, antes de que la Administración pueda cobrar o ejecutar la deuda, la misma ha de ser determinada. En la fórmula clásica de gestión de los tributos, la deuda tributaria se cuantifica por la Administración ya que el contribuyente sólo tiene el deber de declarar hechos. En este caso puede tener justificación la doble prescripción que finalmente se recoge en el Código Tributario de Perú: la correspondiente a la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y la referida a la acción para exigir su pago. En el primer caso, nos encontramos con una obligación surgida pero que no está determinada en su cuantía (*no liquidada* en terminología española). En el supuesto de la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria lo que está en

¹⁴ .- La regla de la *actio nata* tiene especial recepción en el régimen común de la prescripción, acuñado en el Derecho Civil. Como recuerda DIEZ PICAZO, en su clásica obra *La prescripción en el Código Civil*, la *actio nata* se recoge en la mayoría de los ordenamientos porque es una fórmula objetiva y aporta seguridad jurídica a la hora de decidir el *dies a quo* del plazo de prescripción. Para este autor, de acuerdo con la teoría de la *actio nata*, para que pueda comenzar a contarse el tiempo de la prescripción es necesario que la acción haya nacido; no basta que el derecho haya surgido, sino que además es necesario que haya nacido la acción para ejercitarlo o para defenderlo. Esto es, la prescripción de una acción se cuenta desde el día en que tal acción pudo ejercitarse. Y lo que determina el comienzo de la prescripción es la *posibilidad de su ejercicio*; DIEZ PICAZO, L., *La prescripción en el Código Civil*, Ed. Bosch, Barcelona, 1964, pags. 129 y ss.

juego es, no el derecho a cobrar, sino el derecho a la determinación del contenido de un crédito tributario. En este caso, el *dies a quo* del plazo de prescripción, aplicando la regla de la *actio nata*, debe situarse en el instante en que, de acuerdo con el ordenamiento, el acreedor puede desplegar sus facultades para determinar el importe de la deuda. Y ello es posible respecto a la Administración Tributaria porque, en el modelo tradicional de gestión de los tributos, es la Administración quien tiene una *capacidad primaria para determinar el importe de la obligación tributaria*¹⁵.

Pero el esquema cambia completamente si nos amoldamos a la fórmula más común de gestión de los tributos en la actualidad, mediante autoliquidaciones o declaraciones juradas. En este caso, y como ya se dijo, la primera cuantificación del tributo corresponde al obligado tributario. Con la presentación de la declaración jurada la deuda no es *exigible* en el sentido de *ejecutable*, pues el privilegio de autotutela de la Administración tributaria es para ejecutar actos administrativos y la autoliquidación no tiene esa naturaleza¹⁶. Pero si es exigible en el sentido de *pagable y cobrable* (es decir, *recaudable*) como ya implícitamente reconocía el TUO del Código Tributario de Perú en su artículo 44,1, al disponer que el plazo de prescripción de la facultad de recaudación (*exigir el pago*) se iniciaba a partir del primero de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para que el contribuyente declare su obligación anual del Impuesto a la Renta, según el cronograma del SUNAT.

Y es que, en la fórmula normal de gestión de los tributos en la actualidad, en que la primera cuantificación de la deuda tributaria la hace el contribuyente a través de su declaración jurada, la deuda es *recaudable*, es

¹⁵.- RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I)", *Crónica Tributaria*, nº 76, 1995, pags. 81 y 82.

¹⁶.- Aunque algún sector doctrinal defendió que la autoliquidación no comprobada podría tener naturaleza de "acto liquidatorio presunto"; es el caso del SEMINARIO DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO, *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 3º, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, 1975, pag. 133. También GUTIERREZ DEL ALAMO Y MAHOU, J., "Naturaleza jurídica de la autoliquidación", *RDFHP*, nº 95, pag. 571. Por su parte, RUIZ GARCIA, J.R., califica esta opinión de "construcción artificial", *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pag. 295. Para FERNANDEZ PAVES, M.T., "a pesar de los argumentos esgrimidos en favor de esta tesis en cualquiera de las dos modalidades posibles...los puntos que la rebaten son muchos más y de importancia decisiva", de entre los que destaca que el acto de declaración es, por definición un acto de gravamen"; *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1995, pag. 116.

decir *cobrable* y *pagable* desde que la misma es determinada y cuantificada por el contribuyente. La exigibilidad de la deuda procede del mandato legal que dispone la obligación de pagar esa deuda tributaria cuantificada por el obligado tributario en el momento en que se presenta la declaración jurada, en los plazos legalmente habilitados para ello.

Ello supone que haya que rechazar la postura que justificó en su momento la introducción del numeral 7) al artículo 44° del TUO del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1113, incorporando una regla especial para el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en resoluciones de determinación y resoluciones de multa. Según esa postura, la incorporación de este nuevo numeral era imprescindible, pues mientras la SUNAT no determinase la deuda tributaria o impusiese la sanción, no surgiría el derecho al cobro, es decir, la deuda no sería exigible. Y, por tanto, como consecuencia de la regla de la *actio nata*, no podría comenzar a prescribir.

Esta tesis es errónea porque, como hemos apuntado, se basa en un concepto de exigibilidad equiparada semánticamente a *ejecutabilidad*. Y la condición de *ejecutable* se predica de un acto administrativo de determinación del tributo pero, como vimos, la gestión de los impuestos hoy en día, prescinde de la necesidad de un acto para cobrar la deuda tributaria.

Al mismo tiempo, resulta totalmente cuestionable y contrario a principios fundamentales, el pretender condicionar el inicio del cómputo de la prescripción a la previa notificación de la Resolución de Determinación o Imposición de Sanción (tal como lo prevé el Decreto N° 1.113, que incorpora el numeral 7 al artículo 44 del CT). Ello, en definitiva, desnaturalizaría la esencia misma de la figura de la prescripción, pues el inicio de su cómputo estaría supeditado a una acción previa por parte del acreedor. Ello conduciría al absurdo de que podría no comenzar la prescripción por la mera falta de fiscalización o por la ausencia de ejercicio de la acción de cobro por parte de la Administración. Con lo de negativo que tendría para la seguridad jurídica que el inicio de la prescripción dependa del perjudicado por ella.

A nuestro modo de ver, la modificación incorporada por el Decreto Legislativo N° 1113, incorporando el numeral 7) al artículo 44° del TUO del Código Tributario, no puede basarse en la regla de la *actio nata*. Si esta regla supone que no puede iniciarse la prescripción hasta que la deuda sea exigible, la redacción del artículo 44 del Código Tributario peruano anterior al Decreto Legislativo N° 1113 ya lo incorporaba cuando, respecto a tributos determinados por el deudor tributario, se decía que la prescripción computaría desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea *exigible*. Dicha exigibilidad dependía de la finalización de los plazos para presentar la correspondiente declaración jurada. En tales plazos la obligación tributaria es exigible, en el sentido de *pagable* y *cobrible*.

La modificación legal introducida desdoblando la prescripción en un plazo para determinar la deuda y otro para cobrar la deuda determinada supone, además de convertir en regla lo que es la excepción en la moderna gestión de los tributos (gestión mediante acto de determinación por la Administración y mera declaración de hechos por el contribuyente), un reforzamiento del poder de la Administración. Si la facultad de interrumpir el plazo de prescripción, poniendo el *contador a cero* y reiniciando el cómputo, ya es en sí mismo un privilegio para la Administración tributaria que le permite mantener en el tiempo una relación tributaria en contra de las exigencias de seguridad jurídica, la facultad de que esta interrupción se reitere, primero en relación con la determinación y después respecto al cobro, incrementa de manera notoria esa inseguridad.

Pero si es criticable esa modificación legal, mucho más lo es el haber dado a la misma, alcance retroactivo, por medio de la Primera Disposición Transitoria complementaria del Decreto Legislativo N° 1421.

V. [La Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, emitida con carácter de observancia obligatoria.](#)

Como dijimos, el Decreto Legislativo N° 1113 suprimió la catalogación de la notificación de la resolución de determinación como causal de interrupción. Y también añadió un nuevo numeral 7) al artículo 44° del TUO del Código

Tributario, que incluye una regla especial para el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en resoluciones de determinación y multa. Como también señalamos, este nuevo numeral dispone que, en relación con la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria, el plazo de prescripción se computa *desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa*. Modificación que se introdujo sin prever disposición transitoria alguna, por lo que surgieron prontamente controversias sobre el alcance temporal de esta novedad legislativa.

Fruto de estas controversias, el 24 de noviembre de 2017 se publicó en el Diario Oficial, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, emitida con carácter de observancia obligatoria, mediante la cual se señala que el inicio del cómputo de la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en Resoluciones de Determinación e Imposición de Multa por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto N° 1113, notificadas a partir del 28 de septiembre de 2012, debía regirse por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del TUO del Código Tributario. Consiguientemente, entendía el Tribunal Fiscal *que no resulta aplicable el numeral 7 del mencionado artículo*. Se afirma, por tanto, que no se aplica la regla según la cual la prescripción de la acción de cobro de la SUNAT inicia con la notificación de la Resolución de Determinación y Multa.

Lo que viene a afirmar el Tribunal Fiscal es que, para resoluciones notificadas antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo N 1113, se aplica la legislación anterior, con lo cual la prescripción empieza a computar el uno de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva y no con la notificación de la resolución.

La resolución del Tribunal Fiscal afrontaba esta cuestión de manera acertada. Ya señalamos que la regulación de la prescripción incluye, además de las causales de interrupción, básicamente la fijación del plazo y la determinación del momento en que comienza el cómputo del mismo. Se trata de cuestiones distintas y que se regulan de manera diferenciada, tanto en

España, como en Perú. Así, para el Tribunal Fiscal el inicio, como elemento del plazo, es un hecho que ocurre y se agota inmediatamente con su producción. Una vez que ha ocurrido el inicio y el plazo está transcurriendo, no es posible que se produzca un “*nuevo inicio*” referido a ese mismo plazo. Por el contrario, la duración del plazo es una secuencia temporal que presupone una duración o extensión hasta la finalización. En consecuencia, se trata de elementos que pueden analizarse por separado y cuya regulación también ha sido prevista de esa forma.

En relación con la aplicabilidad en el tiempo de una nueva regulación de la prescripción, no es igual que esa nueva regulación se refiera al plazo o que tenga como objeto el *dies a quo*. Lo más habitual, en la mayoría de los casos, es que cuando se innova normativamente el régimen de la prescripción se opere sobre el plazo, con la finalidad de ampliarlo o reducirlo. Así, en España, cuando se redujo el plazo de prescripción de cinco a cuatro años surgió una prolífica jurisprudencia como la emblemática sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 1999¹⁷, según la cual *la prescripción tributaria ha de regirse por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, no, salvo disposición expresa de la ley, por la en vigor en el momento de producirse el hecho imponible o el devengo*. En la misma línea, para la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2001¹⁸, si el momento en que ha de ser apreciada la prescripción es posterior al uno de enero de 1999 el plazo prescriptivo aplicable es de cuatro años, aunque el *dies a quo* sea anterior a dicha fecha¹⁹. Así, el criterio defendido por el Tribunal Supremo con motivo de la aplicación del nuevo plazo de cuatro años supuso su aplicación retroactiva.

¹⁷ .- RJ 1999, 1207.

¹⁸ .- RJ 2001, 8267.

¹⁹ .- De conformidad con lo dispuesto en su Disposición Final Séptima, la Ley 1/1998, de 26 de febrero entró en vigor a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, esto es, el día 19 de marzo de 1998; sin embargo, el apartado 2º de la citada Disposición pospuso, entre otros extremos, la entrada en vigor de "lo dispuesto en el artículo 24 de la presente Ley (y) la nueva redacción dada al artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, LGT", hasta la fecha de 1 de enero de 1999. La apuesta por tal transitoriedad viene justificada por la idea de no causar perjuicios ni a la Administración tributaria (al acortarse su plazo para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o imponer sanciones) ni al contribuyente (al acortarse, también, su plazo para reclamar la devolución de los ingresos indebidamente realizados).

Es el criterio también de la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2003 (RJ 2003, 2713).

Pero la cuestión cambia de modo evidente en relación con la aplicación en el tiempo de un cambio legislativo sobre el momento inicial del cómputo del plazo de prescripción, pues estamos hablando de un hecho que tiene lugar en un momento determinado y que se agota en sí mismo. En este caso, la retroactividad es más criticable.

Así, y en relación con la nueva regulación de esta cuestión, debe tenerse en cuenta la doctrina tradicional sobre la retroactividad de la norma tributaria y su vinculación con la seguridad jurídica. Conviene recordar que, como ha señalado en España el Tribunal Constitucional, la irretroactividad de lo no favorable forma parte del contenido de la seguridad jurídica (sentencia 27/1981, de 20 de julio). Resulta evidente que, *a priori*, la retroactividad repugna a la seguridad jurídica, tal y como la venimos entendiendo. La posibilidad del ciudadano de calcular los efectos de sus actos es incompatible con la existencia de normas cuya validez se extienda a conductas anteriores a su promulgación, por la elemental razón de que en el momento de la realización de estas conductas resultaría imposible conocer el contenido de futuras leyes²⁰. Por tanto, parece ser que la exigencia de previsibilidad del ordenamiento sólo se cumple si las normas actúan *pro futuro*²¹. Este principio general adquiere especial importancia en relación al Derecho tributario²².

Sabido es que en materia tributaria se ha ido forjando una larga tradición doctrinal destinada a argumentar acerca de la irretroactividad de las disposiciones fiscales, normalmente intentando formular una regla general de irretroactividad que pudiera fundarse en una supuesta "especialidad" de la

²⁰.- PEREZ LUÑO, A., *La seguridad jurídica*, Ariel Derecho, Barcelona, 1991, pag. 91.

²¹.- PEREZ LUÑO, A.E., *La seguridad jurídica*, op. cit., pag. 91. En la doctrina alemana, SPANNER, H.; "Rückwirkung"; *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, CH Beck'sche Verlagsbuchhandlung. Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmächtigten, Bonn, 1972, pag. 902.

²².- Hasta tal punto que se ha llegado a entender, por alguna sentencia del TS, que la retroactividad *siempre* es contraria el principio de seguridad jurídica - s. del T.S. de 17 de mayo de 1990-. Véase LOZANO ROMERAL, D.L., "Sobre la retroactividad de la norma tributaria. Comentarios a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de febrero y 17 de mayo de 1990"; *C.T.*, nº 61, 1992, pags. 119 y 120.

norma fiscal o en su posible equiparación con la norma penal²³. Pero ha sido, sin duda, la eventual colisión de las disposiciones retroactivas en materia tributaria con el derecho del particular a la certeza, la que ha favorecido una teoría de la limitación de la retroactividad desde postulados genuinamente tributarios²⁴. La contradicción que supone el hecho de que, teniendo las normas valor, exclusivamente para el futuro, puedan referirse a hechos o relaciones que hayan tenido lugar en el pasado²⁵, se acentúa en el caso de un ordenamiento como el tributario, orientado a la imposición de concretas obligaciones de hacer a los ciudadanos, ligadas a la realización por éstos de determinados hechos o a la concertación de determinadas relaciones.

Teniendo en cuenta que los hechos o actos a los que la ley tributaria vincula el nacimiento de obligaciones tributarias, son inherentes al ejercicio por el ciudadano de su libertad personal y económica, las consecuencias tributarias de los mismos, en tanto un condicionante más de su eventual realización, deben ser conocidas en el momento en que el ciudadano ejerce su libertad a través de la conclusión de actos o negocios²⁶. Pero, por otro lado, la mutabilidad de las relaciones ordenadas por normas de Derecho Público

²³.- La doctrina alemana lo ha hecho, tradicionalmente, a partir del texto del art. 103, 2 de la Ley fundamental de Bonn, que prohíbe que nadie sea castigado por hechos que en el momento de su comisión no estuviesen sancionados por una ley penal. SPANNER, H., "Rückwirkung"; *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, op. cit., pag. 902. Vid., sobre el tema, además, TIPKE, K., "La retroattività nel diritto tributario", *Trattato di Diritto Tributario*, dir. por A. Amatucci, V. Primo, Cedam, Padova, 1994, pag. 439. También BARANDT, K.D., *Rückwirkung im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Rückwirkung von Verträgen*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1985, pag. 81. SCHICK, W., "Sobre dos problemas del Derecho Fiscal Alemán: La retroactividad y conflictos entre el Derecho Europeo y el Derecho Fiscal Nacional", *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, nº 4, 1987, pag. 136.

²⁴.- CERVERA TORREJON, F., "La retroactividad de la norma tributaria", *Civitas, REDF*, nº 10, 1976, pag. 273. Como muestra de esta tendencia, la sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, manifiesta que "afirmar la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede en efecto ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva contraría otros principios consagrados en la CE, entre ellos el principio de seguridad jurídica" (FJ 8º).

²⁵.- MAURER, H., "Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz" en *Handbuch des Staatsrechts*, dirigido por ISENSEE, J.- KIRCHHOF, P., C.F. Müller Juristischer Verlag GmbH, Heidelberg, 1992, pag. 219.

²⁶.- La base de la confianza en un ámbito de libertad personal del ciudadano está presente en la jurisprudencia constitucional alemana que analiza las normas retroactivas; véase al respecto la s. de 14 de mayo de 1986 (*BVerGE* 72, 200-276); *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, op. cit., t. II, pag. 236.

exige una constante redefinición del interés recaudatorio como interés público por excelencia en materia tributaria. Y ello, en ocasiones, no puede concretarse en normas cuya eficacia sea sólo *ad futurum*. Como ha señalado el Tribunal Constitucional español en sentencia 99/1987, de 11 de junio, "es ineludible que cualquier alteración de una ley incida sobre las relaciones y situaciones nacidas a su amparo y que no hubieran agotado sus efectos" (FJ 6º). Por tanto, en esta rama del Derecho, el riesgo de que el cambio normativo afecte a situaciones consolidadas o en trance de consolidación es mayor que en otros sectores del ordenamiento.

Varios han sido los intentos de elaborar teorías que mitigasen el evidente riesgo de una legislación con efectos retroactivos, algunas de ellas superadas históricamente (por ejemplo, la anualidad del tributo). En cualquier caso, las normas retroactivas de cualquier rango pueden ser objeto de un control constitucional desde la perspectiva de la versión subjetiva del principio de seguridad jurídica, que la entiende como "protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles" (sentencia del Tribunal Constitucional español 197/1992, de 19 de noviembre - FJ 3º-)²⁷. Por ello, la retroactividad de las normas tributarias plantea específicos problemas de constitucionalidad.

En este sentido, ha sido la doctrina alemana y la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* la que ha postulado un control de validez de las normas tributarias desde la óptica de la irretroactividad. El principio de seguridad jurídica en su dimensión subjetiva de certeza y protección de la confianza, que nuestro Tribunal Constitucional utilizó para negar la posibilidad de cambios normativos imprevisibles, se traduce, para la doctrina alemana, en la exigencia de que el ciudadano pueda prever anticipadamente su carga tributaria²⁸.

27.- Señala CRUZ AMORÓS, M., el resultado desalentador de algún pronunciamiento judicial como el Auto del Tribunal Supremo 4346/2018, de 10 de octubre de 2018, cuando afirma la necesidad de relativizar la confianza protegible, porque el destinatario de las normas legales deben sospechar que las normas pueden cambiar en un futuro, fruto de la voluntad política. "Pagos fraccionados", *Actum Fiscal*, nº 147, mayo 2019, pag. 32.

28.- BÖCKLER, H., *Steuerrecht*, I, Allgemeines Teil, Verlag V, Florentz GmbH, München, 1976, pag. 760

Al mismo tiempo, y así lo fue manifestando el Tribunal de Karlsruhe, lo que prohíbe el principio de seguridad jurídica en su dimensión subjetiva²⁹, es que "las situaciones jurídicas tributariamente relevantes se vean *agravadas o empeoradas* por una norma tributaria que, aunque proyecte su eficacia de cara al futuro, se aplique a hechos producidos con anterioridad a su entrada en vigor"³⁰. En la protección de la seguridad radicaría pues, la razón última de ser de este condicionamiento que afectaría a cualquier cambio normativo tributario de disposiciones fiscales que hayan generado en los contribuyentes una idea más o menos cierta de las consecuencias de sus actos. Lo que queda vedado, por tanto, es la posibilidad de *agrar* la posición del contribuyente de forma retroactiva³¹.

Para poder hablar de *agravamiento* será necesario efectuar una comparación entre la situación anterior a la incidencia de la norma retroactiva y la posterior. En este sentido, resulta tradicional en la doctrina alemana, desde el pronunciamiento del *Bundesverfassungsgericht* de 19 de diciembre de 1961³², entender que sólo puede haber una retroactividad contraria a la seguridad jurídica cuando la misma incida sobre situaciones o presupuestos de hecho *cerrados o agotados - abgeschlossene Tatbestände* -. El hecho de que sólo se genere inseguridad cuándo resultan afectados actos, hechos o relaciones *cerradas* supone definir la incidencia de la retroactividad en función de la confianza que el *agotamiento* de hechos o situaciones provoca, o, lo que es lo mismo, supone condicionar la retroactividad en función de las

²⁹.- PREUSS, U.K., "Vertrauensschutz als Statusschutz", *Juristische Arbeitsblätter*, 1977, pag. 313.

³⁰.- *BVerfGE*, 13, 261 y ss y 30, 367 y ss. En la doctrina, vid., por todos, KALIGIN, T., "Zur verfassungsrechtlichen Problematik der rückwirkenden Verschärfung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gem. parag. 34 EStG", *DSTZ*, 1997, nº 15, pag. 524.

³¹.- TIPKE, K. - LANG, J., *Steuerrecht*, 15ª ed., Schmidt, Köln, 1996, pags. 107 a 109.

³².- 2 Bv L. 6/59, B.Verf. Ge. 13, pags. 261 y ss. En ese sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional alemán ya había sido apuntada por la sentencia de 30 de mayo de 1960 y reiterada en las de 23 de marzo y 4 de mayo de 1971 y 22 de enero de 1975. Vid., sobre la misma, CERVERA TORREJON, F., "La retroactividad de la norma tributaria", op. cit., pag. 273.

alteraciones que la misma puede provocar sobre hechos que, por su agotamiento, son generadores naturales de confianza³³.

En la tradición jurídica de Alemania esta incidencia sobre hechos o relaciones agotadas ha servido para delimitar conceptualmente la propia idea de retroactividad; la retroactividad que incide sobre este tipo de hechos ha sido definida como retroactividad auténtica (*echte Rückwirkung*) frente a la retroactividad inauténtica o retrospección (*unechte Rückwirkung* o *retrospektive Rückwirkung*)³⁴. Esta diferenciación ha sido también recogida en España por el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en la sentencia 89/2009, de 20 de abril. De esta manera, se hace derivar de las relaciones afectadas por la retroactividad una nota - la supuesta "*autenticidad*" de la retroactividad - ligada a la eficacia de las normas en el tiempo y que, en última instancia, bebe de la fuente de la superada teoría de los "grados de retroactividad", de claro raigambre iusprivatista, y ajena en principio a posibles límites exógenos, como puede ser la seguridad jurídica³⁵.

De igual forma, el Tribunal Constitucional español, en sentencia 330/2005 de 15 diciembre ha declarado que cuando la medida incluida en la nueva norma no alcance a situaciones no consolidadas, "...es evidente que no nos encontramos ante ningún supuesto de retroactividad, ni tan siquiera en grado mínimo" (FJ 7º). Consiguientemente, cuando la ley retroactiva afecte a contenidos y relaciones jurídicas del presente que no se encuentren agotadas, nos encontraremos ante una retroactividad *inauténtica* y, por tanto, admisible

³³.- Y ello, aun cuando ese agotamiento perjudicara claramente al contribuyente (porque, por ejemplo, le impide obtener la devolución de ingresos indebidos, al haber ganado firmeza los respectivos actos de liquidación; sentencias del Tribunal Constitucional 45/1989, FJ 11º; s. 146/1992, FJ 8º y s. 179/1994, FJ 12º).

³⁴.- KRUSE, H.W., *Steuerrecht*, 1, Allgemeiner Teil, 3, Auflage, Verlag C.H.Beck, München, 1973, pag. 72. WEBER-FAS, R., *Allgemeines Steuerrecht*, J.C.B. Mohr, (Paul Siebeck), Tübingen, 1979, pags. 42 y 43.

³⁵.- La vinculación entre "grado de retroactividad" y "grado de previsibilidad", apunta también en algunas resoluciones de nuestro Tribunal Constitucional; en concreto, en el voto particular del Magistrado Gómez-Ferrer Morant, en la sentencia 6/1983, de 4 de febrero. Ver además, sentencias 126/1987 (FF. JJ. 11º, 12º, 13º) y s. 173/1996 (FJ 3º).

constitucionalmente, calificación ésta ampliamente arraigada en la jurisprudencia constitucional alemana³⁶.

En el caso de Perú, como hemos dicho, el principio de seguridad jurídica, aunque no está expresamente recogido en la Constitución, sí se encuentra implícito en la misma ya que la Norma Fundamental peruana califica a Perú como Estado de Derecho.

Así lo ha puesto de manifiesto el propio Tribunal Constitucional peruano en su sentencia de 30 de abril de 2003 (EXP. N.º 0016-2002-AI/TC). En esta resolución dice el Tribunal que "...a diferencia de otras constituciones comparadas, nuestra Norma Fundamental no reconoce de modo expreso a la seguridad jurídica como un principio constitucional, es menester que este Tribunal determine si el principio aludido es uno de rango constitucional, y, por ende, si es susceptible de alegarse como afectado a efectos de determinarse la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley o parte de ésta". Para esta sentencia "el principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad 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". Cita el Tribunal Peruano la sentencia del Tribunal Constitucional español 36/1991, en su Fundamento Jurídico 5, según la cual "la seguridad jurídica supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho".

Añade el Tribunal Constitucional peruano en esta misma sentencia que "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, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2º,

³⁶.- La jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* es al respecto abundantísima; en ella se define la retroactividad inauténtica como aquella que incide sobre presupuestos de hecho todavía no cerrados (*noch nicht abgeschlossene Sachverhalte*) que pueden aun tener incidencia en el futuro (vid. *BVerfGE* 11, 139 (146); 14, 288 (297); 15, 313 (324); 22, 241 (248); 25, 142 (154); 25, 269 (290). En la misma línea, 13, 274 (277); 18, 135 (142 y ss.); 19, 119 (127); 23, 12, (32); 24, 220 (230). Vid. *Ergänzungslieferung NBVerfG*, mayo, 1987, pag. 133.

inciso 24, párrafo a) ("Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido se hacer lo que ella no prohíbe"), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2º, inciso 24, párrafo d) ("Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley") y 139º, inciso 3, ("Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación").

En suma, la seguridad jurídica es un principio esencial del ordenamiento jurídico peruano que se vería afectado si se desconoce una de las categorías esenciales en que se concreta, como es la prescripción. Especialmente en un ámbito como el tributario, *potencialmente inseguro*, en tanto la ley prevé *injerencias* en la esfera patrimonial del ciudadano a través de las correspondientes obligaciones tributarias previstas en los distintos hechos imposables contenidos en las normas. Por tanto, si en Perú la retroactividad de una norma tributaria es de tal envergadura que afecta a la seguridad jurídica, por esta razón será inconstitucional.

Los límites a la retroactividad de la norma fiscal, como expresión del rol de la seguridad jurídica en el ordenamiento tributario de Perú, se incluyen en el artículo 103 de la Constitución peruana. Según este precepto, *la ley desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones jurídicas y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú*. De ello se desprende que desde que la ley entra en vigencia se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Sería un ejemplo de lo que ROUBIER denominaba el *efecto inmediato* de las leyes como regla ordinaria y que significa que la ley nueva se aplica desde su promulgación a todos los efectos derivados de relaciones jurídicas nacidas o por nacer. La excepción será el efecto retroactivo, es decir, aquellos

supuestos en que la ley pretende regular hechos pasados o *facta praeterita*³⁷. En concordancia con esta tesis, en Perú la ley no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

Por tanto, los supuestos de aplicación retroactiva de la norma tributaria deben limitarse a aquellos que no supongan una vulneración de la previsibilidad de las consecuencias fiscales de las actuaciones de los ciudadanos. Y en el ordenamiento peruano rige un criterio aún más restrictivo que el de los hechos agotados, que es la denominada *teoría de los hechos cumplidos*.

La teoría de los hechos cumplidos tiene también su origen en el Derecho Privado. La misma parte de la idea de que todo hecho o acto jurídico, en sus aspectos formal y material, igual que sus consecuencias o efectos, sean presentes, pasados o futuros, deben someterse a la ley que rige al tiempo en que tal hecho se realizó. Por lo tanto, la nueva ley no debe aplicarse tampoco a los efectos posteriores de hechos jurídicos anteriores. Esto es, las leyes se aplicarán a los hechos nuevos, así como a los efectos de tales hechos nuevos. Serán retroactivas no sólo si se aplican a hechos anteriores a su entrada en vigor. También lo serán si se aplican a efectos nuevos de hechos anteriores. Lo que hace que la tesis imperante en Perú, para limitar la retroactividad de las normas fiscales y entender cuando las mismas afectan a la seguridad jurídica, sea, incluso, más rigurosa que la teoría de los hechos *cerrados o agotados*. Por tanto, Perú tiene un estándar más rígido en cuanto a los supuestos que pueden verse afectados por una vulneración de la seguridad jurídica al tener una visión más amplia de las situaciones retroactivas que pueden afectar a la misma.

VI. La Primera Disposición Transitoria complementaria del Decreto Legislativo N° 1421.

A la luz de estas consideraciones es como hay que analizar la constitucionalidad de la Primera Disposición Transitoria Complementaria del

³⁷.- ROUBIER, P., *Les conflits des lois dans le temps. Théorie dite de la non-retroactivité des lois*, Edit. Librairie Recueil Sirey, Paris, t.I, 1929, pag. 372.

Decreto Legislativo N° 1421. Señala esta Disposición que *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.*

Tal análisis de constitucionalidad de esta previsión normativa, y al margen de su carácter o no de disposición general y abstracta (al regular una hipótesis de hecho tan concreta) debe hacerse partiendo de la premisa de que la seguridad jurídica es un principio en el ordenamiento constitucional peruano. Y de que vulnera la seguridad cierta forma de retroactividad, cuando afecta a la previsibilidad de las situaciones jurídicas y a la confianza legítima del contribuyente. Y que eso ocurre en el supuesto de hechos cerrados y agotados que provocan una retroactividad auténtica, lo que en Perú tiene su trasunto a través de la teoría de los hechos cumplidos. Si finalmente llegásemos a concluir sobre la retroactividad de la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo N° 1421, habría que verificar si existe alguna razón o motivo que legitimase esta retroactividad, disipando su incompatibilidad con la seguridad jurídica.

Así pues, en el supuesto de un cambio normativo que afecta a la implantación de un nuevo *dies a quo*, estaríamos ante la regulación de un hecho que se produce en un momento determinado en el tiempo y que agota sus efectos. Un *dies a quo* que ha provocado su efecto normal (iniciar el cómputo de la prescripción) es un hecho agotado o concluido, que se subsume, no sólo en la categoría de los hechos cumplidos desde la perspectiva del ordenamiento tributario peruano, sino en la tesis de los hechos agotados que, según el criterio de la jurisprudencia constitucional española y alemana, define la retroactividad auténtica (*echte Rückwirkung*).

Con buen criterio, la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal dice que el inicio del plazo de prescripción es un hecho que se produce

de forma inmediata y que se agota con su producción. A hechos de este tipo es necesario aplicarle la norma que se encuentre vigente en el momento en que tales hechos acaezcan. Y este criterio es el que está presente en la regla *tempus regit actum* propia de las normas procesales y procedimentales, según la cual la ley procesal aplicable es la vigente en el tiempo que se inicia el procedimiento. La ley aplicable es la vigente al inicio del procedimiento porque, aunque el procedimiento sea una realidad que se desarrolla en un lapso de tiempo, el *actum* es el momento de su inicio. Por eso una ley nueva no se puede aplicar a un *actum* anterior porque incurriría en retroactividad. Por el contrario, este criterio no fue el seguido en España, como explicamos, por el Tribunal Supremo cuando pretendió atribuir eficacia retroactiva a un nuevo plazo de prescripción. Ese nuevo plazo de prescripción, recordémoslo, era más reducido que el anterior y el Alto Tribunal se conducía con una clara voluntad *favor debitoris*. Es el caso de la ya mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 1999³⁸, según la cual *la prescripción tributaria ha de regirse por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, no, salvo disposición expresa de la ley, por la en vigor en el momento de producirse el hecho imponible o el devengo*.

Pues bien, en algún momento y por parte de la SUNAT, se defendió que este criterio debería extrapolarse a aquellas situaciones en que se modifica el momento inicial del plazo de prescripción. El argumento sería que, en relación con la prescripción, la única situación en que podríamos encontrarnos ante un hecho *agotado* sería el supuesto en que la prescripción se hubiera consumado al amparo de una determinada norma. Pero cualquier otro elemento del régimen de la prescripción, sea tanto el plazo como el momento inicial de tal plazo, no generaría hechos consumados, respecto a los cuales fuera referible la teoría de los hechos cumplidos.

Esta tesis es absolutamente desafortunada. Y ello porque es obvio que una obligación tributaria prescrita bajo un determinado régimen jurídico no puede ser afectada por una nueva regulación que establezca condiciones de prescripción diferentes. Y ello porque una de las notas distintivas de la

³⁸ .- RJ 1999, 1207.

prescripción tributaria frente a la prescripción civil, es que en el ámbito tributario la prescripción no es una excepción que puede utilizar el deudor, sino que es una causa objetiva de extinción de la obligación tributaria. La existencia de un componente de interés público *objetiviza* la eficacia de la prescripción, convirtiéndola en una causa de extinción de la obligación. Precisamente por ello, en España, la prescripción puede ser invocada entre las causas tasadas que cabe oponer a la providencia de apremio (art. 167,3,a) de la LGT), es decir, al título ejecutivo que puede emitir la Administración para cobrar coactivamente el tributo. Y puede ser invocada en las mismas condiciones que el pago de la obligación. Porque la obligación prescrita, al igual que la pagada, están extinguidas y, por tanto, están jurídicamente *muertas*. Y también por eso, el ingreso de una deuda ya pagada, al igual que el ingreso de una deuda prescrita es un ingreso indebido del que cabe repetición o devolución.

Por lo tanto, una obligación ya prescrita bajo un determinado régimen jurídico no puede ser afectada por un cambio ulterior de normativa, no porque se trate de un hecho agotado ni por efecto de la teoría de los *hechos cumplidos*, sino porque es una obligación extinguida y, por tanto, no puede ser *resucitada* por ninguna ley posterior. Como ninguna norma posterior puede decir que una obligación ya pagada no lo está. Y eso nada tiene que ver con los hechos agotados en relación con la sucesión temporal de normas.

Incluso se ha dicho, también con evidente error, que si la norma posterior incide sobre la obligación ya pagada, eso sería una inaceptable retroactividad en grado máximo, pero que si lo hace sobre el plazo o el *dies a quo* sería una retroactividad media o mínima, que sería admisible desde la perspectiva de la seguridad jurídica. Ya hemos tenido, en otras ocasiones, oportunidad de pronunciarnos sobre la tendencia a acudir a la tesis de ROUBIER, de los grados de retroactividad para resolver los conflictos entre la retroactividad y la confianza legítima de los obligados tributarios³⁹. Y hemos sido críticos con el recurso a los *grados de retroactividad*, por ser un argumentario de claro raigambre iusprivatista y ajeno en principio a posibles

³⁹ .- ROUBIER, P., *Les conflits des lois dans le temps*. op. cit., pag. pag. 372.

límites exógenos, como puede ser la seguridad jurídica⁴⁰. Y fue precisamente en Alemania, donde, como alternativa a esta teoría de los grados surgió la idea de que sólo puede haber una retroactividad contraria a la seguridad jurídica cuando la misma incida de manera peyorativa sobre situaciones o presupuestos de hecho *cerrados o agotados - abgeschlossene Tatbestände -* 41.

Lo que ha hecho la doctrina alemana es, por un lado, definir la incidencia de la retroactividad en función de la confianza que el *agotamiento* de hechos o situaciones provoca, o, lo que es lo mismo, condicionar la retroactividad en función de las alteraciones que la misma puede provocar sobre hechos que, por su agotamiento, son generadores naturales de confianza. Así lo hicieron también en España las sentencias del Tribunal Constitucional 45/1989, FJ 11º; s. 146/1992, FJ 8º y s. 179/1994, FJ 12º. Y, por otro lado, la doctrina alemana acudió a esta incidencia sobre hechos o relaciones agotadas para delimitar conceptualmente la propia idea de retroactividad: la retroactividad que afecta a este tipo de hechos ha sido definida como retroactividad auténtica⁴². Lo cual supone toda una superación de la tesis de los grados de retroactividad de ROUBIER.

Es cierto que la jurisprudencia en España, en relación con los cambios en los plazos de prescripción para reducir su duración, ha superado la tesis que considera las normas de prescripción como reglas procedimentales. Como hemos apuntado, esta tesis conducía a entender que, cuando se produce un acortamiento de plazo, la prescripción se consuma al amparo de ese nuevo plazo, más corto, sólo si empieza a correr una vez ha entrado en vigor el mismo. Y la jurisprudencia en España también ha admitido que la prescripción

40.- La vinculación entre "grado de retroactividad" y "grado de previsibilidad", apunta también en algunas resoluciones de nuestro Tribunal Constitucional; en concreto, en el voto particular del Magistrado Gómez-Ferrer Morant, en la sentencia 6/1983, de 4 de febrero. Ver además, sentencias 126/1987 (FF. JJ. 11º, 12º, 13º) y s. 173/1996 (FJ 3º).

41.- Desde la clásica sentencia del *Bundesverfassungsgericht* de 19 de diciembre de 19612 Bv L. 6/59, B.Verf. Ge. 13, pags. 261 y ss. En ese sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional alemán ya había sido apuntada por la sentencia de 30 de mayo de 1960 y reiterada en las de 23 de marzo y 4 de mayo de 1971 y 22 de enero de 1975. Vid., sobre la misma, CERVERA TORREJON, F., "La retroactividad de la norma tributaria", op. cit., pag. 273.

42.- KRUSE, H.W., *Steuerrecht*, 1, op. cit., pag. 72; TIPKE, K., *Steuerrecht*, op. cit., 11 ed., 1987, pag. 52.

se rija *por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, lo que supone una retroactividad en lo favorable*⁴³. Pero esta tesis se podría defender en relación con el plazo, pero no en relación con el momento en que se pone a funcionar el *contador* de la prescripción. Porque si la prescripción empieza a *contar* en un determinado momento, no puede dejar de empezar a *contar* en ese momento y pasar a *contar* en otro posterior, consecuencia de una modificación legislativa.

Eso es afectar a un hecho agotado, porque el elemento desencadenante del inicio del cómputo de la prescripción sólo tiene ese efecto. Y el efecto de iniciar el cómputo no puede quedar desarticulado por mandato de una ley posterior. El inicio del cómputo de la prescripción al amparo de la legislación vigente es generador natural de confianza. No es posible aplicarle retroactivamente una norma que entró en vigencia con posterioridad a su producción, pues ello atentaría contra la seguridad jurídica.

Sobre la base de lo expuesto, concluyó el Tribunal Fiscal señalando que el Decreto Legislativo 1113 afecta uno de los elementos de la prescripción, el inicio del plazo, que tiene *naturaleza inmediata y que se agota con su realización, por lo que corresponde aplicarle la norma que se encuentre vigente en dicho momento*. De manera que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, emitida con carácter de observancia obligatoria, concluye que el inicio del cómputo del plazo 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 N° 1.113, notificadas a partir a partir del 28 de septiembre de 2012 (fecha en que entró en vigencia el Decreto N° 1.113), se rige por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del Código Tributario, según corresponda, por lo que no resulta aplicable el numeral 7 del anotado artículo. En suma, ello no puede implicar que el cómputo de plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se inicie después de dicha

⁴³ .- Resolución de la Dirección General de Tributos en España de 27 de julio 1988, por la que se aclararon determinadas dudas planteadas por la Disposición Transitoria que regulaba la entrada en vigor de la Ley del Impuesto de Sucesiones de 1987.

notificación, puesto que tal hecho, el inicio, ya se produjo conforme a los artículos 44, 1 a 4 del Código Tributario.

Por el contrario, la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo N° 1421, considerando errónea esta doctrina del Tribunal Fiscal dice precisamente lo contrario. Dice que *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 las 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 notificados a partir del 28 de septiembre 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 CT*". Entiende que el plazo, que ya se inició el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, *respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario*, puede volver a iniciarse el día siguiente de la notificación de la resolución de determinación o multa. Y lo entiende argumentando que la tesis del Tribunal Fiscal es errónea porque no tiene en cuenta que las deudas tributarias sólo son exigibles una vez notificado el acto de determinación.

Sobre el craso error que supone este planteamiento ya nos hemos pronunciado. Pero el argumento para salvar esta evidente retroactividad pasa por intentar legitimarla, insertándola en alguno de los supuestos en que tal aplicación legal retroactiva se entiende que no contraviene la seguridad jurídica. Y uno de esos casos es el de las leyes interpretativas. El argumento sería que, como la resolución del Tribunal Fiscal desconoce que, de acuerdo con la *actio nata*, no puede prescribir una deuda que no es exigible, y que la exigibilidad depende de la notificación del acto de determinación, lo que viene a hacer la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo N° 1421 es interpretar una realidad utilizando un criterio lógico tradicional que la resolución del Tribunal Fiscal habría venido a quebrar. La Primera Disposición Transitoria sería una norma interpretativa y su retroactividad sería admisible.

Y ello porque SUNAT viene adhiriéndose a la tesis de que no hay una confianza digna de protección cuando la norma se limita a interpretar y no innova el ordenamiento jurídico. Se suele defender que en el caso de normas retroactivas de carácter exegético no hay una verdadera retroactividad, y que ello es una consecuencia de la ausencia de mandato normativo de este tipo de normas⁴⁴. La esencia de las normas interpretativas estaría precisamente en su contenido meramente declarativo, que excluiría cualquier tipo de innovación del ordenamiento jurídico (*is qui declarat nihil novi dat*)⁴⁵. Aquí no habrá más que una retroactividad meramente aparente, porque la norma vigente será la norma interpretada, mientras la norma interpretativa, cuya funcionalidad sería meramente didáctica o aclaratoria, se convertiría en una simple adherencia a aquélla.

Pero todas las afirmaciones anteriores, relativas a la supuesta retroactividad innata de las leyes interpretativas, no pueden bajo ningún concepto, servir para sustraer a este tipo de normas de los límites que a las mismas impone el ordenamiento y optar por una calificación que en palabras de ZORNOZA-FALCON, "resulta inconciliable con el principio constitucional de seguridad jurídica"⁴⁶. La teoría de la retroactividad implícita o por naturaleza de las normas interpretativas se encuentra en la actualidad abiertamente cuestionada (el Tribunal Constitucional español rechazó hace bastantes años esta calificación para las leyes procesales en sentencias 12/1982, de 20 de octubre y 41/1983, de 31 de mayo). Y, además, supone en la práctica desentenderse de la acción hacia el pasado de las normas interpretativas en base a la ausencia de verdadera carga innovadora del ordenamiento, lo que, como señala VILLAR EZCURRA, supondría a través de una ficción jurídica, "hacer abstracción de que ha existido todo un intervalo temporal repleto de

44.- La única finalidad de este tipo de normas, según VILLAR EZCURRA, M., sería de tal forma que su única finalidad sería "poner de manifiesto el contenido real de la antigua ley, y, en consecuencia, desarrollar en su esfera de validez temporal, toda la eficacia de que habría sido capaz si se la hubiese conceptualizado justamente desde el primer momento; *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica en la Práctica Jurídica (Análisis crítico de su aplicación en el Derecho Público español y comunitario)*, Cedecs, Barcelona, 1996, pag. 100.

45.- VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, IEF, Madrid, 1973, pag. 353.

46.- ZORNOZA PEREZ, J.- FALCON Y TELLA, R., "La retroactividad de las normas tributarias...", *Civitas, REDF*, nº 43, 1984, pag. 444.

incertidumbres y dudas"⁴⁷, que sería precisamente el que va entre la promulgación de la norma interpretativa y la interpretada.

En cualquier caso, lo que cabe señalar es que la norma interpretativa tiene efecto retroactivo exclusivamente en el sentido de que, siendo su objeto la aclaración del significado de una norma anterior, su eficacia se extiende, por definición desde que esa norma anterior ha entrado en vigor. Pero para ello tiene que tratarse de una verdadera norma interpretativa, no de una norma común disfrazada de interpretativa. Por otro lado, no cabe defender que tal efecto retroactivo resulte admisible en cualquier caso.

En el supuesto que nos ocupa, parece evidente que no se trata de una norma que se limite a interpretar ya que, por su carácter transitorio, está ordenando la aplicación temporal de un precepto. Su finalidad no es determinar cómo se interpreta el artículo 44 del Código Tributario peruano (es decir, desentrañar algún aspecto dudoso de su significado) sino decidir si se aplica el numeral 7 o no, atendiendo a la fecha de entrada en vigor del Decreto Legislativo N° 1113. Y sobre todo, pretende neutralizar una doctrina de obligado cumplimiento del Tribunal Fiscal. No cabe imaginar mayor efecto innovador del ordenamiento jurídico. Y cuando se innova el ordenamiento jurídico, la norma no puede considerarse interpretativa.

En suma, la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo N° 1421 afecta retroactivamente a un hecho, el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que por ser un hecho agotado es generador natural de confianza legítima. Al violar esta confianza legítima, se incide sobre un hecho cumplido y se vulnera la seguridad jurídica. Por esa razón, la Primera Disposición Transitoria aquí comentada es contraria al principio de seguridad jurídica, implícito en la cláusula de Estado de Derecho de la Constitución de la República de Perú. Es, por tanto, una disposición inconstitucional.

⁴⁷.- VILLAR EZCURRA, M., *Las Disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica...* op. cit., pag. 110.

VII. Conclusión. La Primera Disposición Transitoria complementaria del Decreto Legislativo N° 1421 es inconstitucional por vulnerar el principio de seguridad jurídica.

De todo lo expuesto podemos llegar a la conclusión, sintetizada en unas breves líneas, de que la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo N° 1421 es una disposición inconstitucional por vulnerar el principio de seguridad jurídica.

La pretendida voluntad del Decreto Legislativo N° 1113 de efectuar una diferenciación entre las distintas acciones para distinguir el momento a partir del cual se inicia el cómputo de la prescripción no responde a la intención de adecuar el cómputo de la prescripción a la regla de la *actio nata*. Frente a la regla general de que el cómputo del plazo de prescripción se inicia a partir del uno de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva, se introduce el nuevo numeral 7. Este numeral dispone que el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en resoluciones de determinación y resoluciones de multa tendrá lugar a partir de la notificación de tales resoluciones.

La finalidad de esta novedad legislativa, que entró en vigor el 28 de septiembre de 2012, no es hacer efectivo el principio de *actio nata*, según el cual el inicio de la prescripción requeriría la existencia de una deuda exigible. Y ello porque el criterio anterior ya incorporaba una exigencia de exigibilidad. Pero lo hacía en relación con deudas tributarias gestionadas mediante declaración jurada. Desde esta perspectiva, basta que la deuda sea exigible en el sentido de *pagable y cobrable*, lo que va ligado a la existencia de plazos para autoliquidar y pagar y no requiere la necesaria concurrencia de un acto de determinación notificado. Realmente, lo que pretende el Decreto Legislativo N° 1113 es introducir un nuevo supuesto de inicio del cómputo de la prescripción. Y 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 que agota todos sus efectos.

Esto lo percibió, con buen criterio, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, de observancia obligatoria. Entiende que el inicio del cómputo de la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en resoluciones de determinación o multa por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto N° 1113, y notificadas a partir del 28 de septiembre de 2012, se regirán por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del TUO del Código Tributario. No resulta, por tanto, aplicable el numeral 7 del mencionado artículo.

Con la finalidad de desconocer esta doctrina, la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo N° 1421 fija el criterio opuesto. Dispone, con pretendida voluntad interpretativa, que en procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción se iniciase hasta el uno de enero de 2012 y que fuesen notificadas a partir del 28 de septiembre de 2012, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones. Y ello, conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

No estamos ante una medida interpretativa, sino ante una medida de derecho transitorio. Una medida de régimen transitorio de incidencia retroactiva que al afectar a un hecho agotado (el inicio del plazo de prescripción) que es generador natural de confianza, viola dicha confianza legítima. Se vulnera, por tanto, la seguridad jurídica, principio inherente al orden constitucional peruano. Por esa razón, la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo n° 1421 es inconstitucional. Y por eso mismo debería declararse como tal en el marco de la demanda de inconstitucionalidad que actualmente se ventila en el Tribunal Constitucional peruano.

VIII. Bibliografía

BARANDT, K.D., *Rückwirkung im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Rückwirkung von Verträgen*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1985.

BARCELONA LLOP, J., *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Universidad de Cantabria, 1995.

BÖCKLER, H., *Steuerrecht*, I, Allgemeines Teil, Verlag V, Florentz GmbH, München, 1976.

CARRO FERNANDEZ-VALMAYOR, J.L., "Potestad Administrativa", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. III, Civitas, Madrid, 1995.

CASADO OLLERO, G. en "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", *HPE*, nº 68, 1981.

CERVERA TORREJON, F., "La retroactividad de la norma tributaria", *Civitas, REDF*, nº 10, 1976.

CLAVIJO HERNANDEZ, F., *El acto de liquidación*, Civitas, REDF, nº 20, 1978.

CRUZ AMORÓS, M., "Pagos fraccionados", *Actum Fiscal*, nº 147, mayo 2019.

DIEZ PICAZO, L., *La prescripción en el Código Civil*, Ed. Bosch, Barcelona, 1964.

FALCON Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.

FERNANDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria, un estudio jurisprudencial*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 2001.

FERNANDEZ PAVES, M.T. *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1995.

GUTIERREZ DEL ALAMO Y MAHOU, J., "Naturaleza jurídica de la autoliquidación", *RDFHP*, nº 95.

KALIGIN, T., "Zur verfassungsrechtlichen Problematik der rückwirkenden Verschärfung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gem. parag. 34 EStG", *DSTZ*, 1997, nº 15.

KRUSE, H.W., *Steuerrecht*, 1, Allgemeiner Teil, 3, Auflage, Verlag C.H.Beck, München, 1973.

LOZANO ROMERAL, D.L., "Sobre la retroactividad de la norma tributaria. Comentarios a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de febrero y 17 de mayo de 1990", *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992.

LUPI, R., ha denominado, fiscalidad basada en el *adempimento voluntario* propio de una "fiscalidad de masas"; *Diritto Tributario*, Parte Generale, Giuffrè Editore, Milano, segunda edición, 1994.

MARTIN DELGADO, J.M., "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", *Hacienda Pública Española*, nº 84, 1983.

MARTIN LOPEZ, J., "La sedicente caducidad del procedimiento sancionador tributario", *Civitas, REDF*, nº 109, 210.

MARTIN QUERALT, J., "La prescripción y la caducidad en los procedimientos sancionadores", *Tribuna Fiscal*, nº 202, 2007.

MAURER, H., "Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz" en *Handbuch des Staatsrechts*, dirigido por ISENSEE, J.- KIRCHHOF, P., C.F. Müller Juristischer Verlag GmbH, Heidelberg, 1992.

- PEREZ LUÑO, A., *La seguridad jurídica*, Ariel Derecho, Barcelona, 1991.
- PONT MESTRES, M., *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar, y cuestiones conexas*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2008.
- PREUSS, U.K., "Vertrauensschutz als Statusschuz", *Juristische Arbeitsblätter*, 1977.
- RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I)", *Crónica Tributaria*, nº 76, 1995.
- ROMANO, S., *Fragments de un diccionario jurídico*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964.
- ROUBIER, P., *Les conflits des lois dans le temps. Théorie dite de la non-retroactivité des lois*, Edit. Librairie Recueil Sirey, Paris, t.I, 1929.
- RUIZ GARCIA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987.
- RUIZ RESCALVO, M.P., *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Dykinson, Madrid, 2004.
- SANCHEZ BLAZQUEZ, V.M., "La prescripción tributaria parcial: ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?", *Revista de Técnica Tributaria*, nº 73, 2006.
- SANCHEZ BLAZQUEZ, V.M., *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2007, pag. 223.
- SCHICK, W., "Sobre dos problemas del Derecho Fiscal Alemán: La retroactividad y conflictos entre el Derecho Europeo y el Derecho Fiscal Nacional", *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, nº 4, 1987.
- SEMINARIO DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO, *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 3º, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, 1975.
- SIMON ACOSTA, E., "La potestad sancionadora", en *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson, Civitas, Madrid, 2004.
- SPANNER, H.; "Rückwirkung"; *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerrwissenschaften*, CH Beck'sche Verlagsbuchhandlung. Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmächtigten, Bonn, 1972.
- TIPKE, K. - LANG, J., *Steuerrecht*, 15ª ed., Schmidt, Köln.
- TIPKE, K., "La retroattività nel diritto tributario", *Trattato di Diritto Tributario*, dir. por A. Amatucci, V. Primo, Cedam, Padova, 1994.
- VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, IEF, Madrid, 1973.
- VILLAR EZCURRA, M., *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica en la Práctica Jurídica (Análisis crítico de su aplicación en el Derecho Público español y comunitario)*, Cedecs, Barcelona, 1996.
- WEBER-FAS, R., *Allgemeines Steuerrecht*, J.C.B. Mohr, (Paul Siebeck), Tübingen, 1979.
- ZORNOZA PEREZ, J.- FALCON Y TELLA, R., "La retroactividad de las normas tributarias...", *Civitas, REDF*, nº 43, 1984.