

# Irretroactividad de las normas tributarias y Primera Disposición Complementaria del Decreto Legislativo 1421

## Non-retroactivity of tax regulations and the First Complementary Disposition of Legislative Decree 1421

**PERCY ENRIQUE BARDALES CASTRO**

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
MBA por la Universidad Adolfo Ibáñez, Chile.  
Máster en Argumentación Jurídica por la Universidad de León, España.  
Postítulo en Derecho Procesal Constitucional.  
Especialización en Derecho Constitucional Tributario por la Universidad de Salamanca, España.  
Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la Asociación Fiscal Internacional.

### SUMARIO:

- I. A modo de introducción.
- II. Breves antecedentes normativos sobre la materia.
  1. Tratamiento normativo previsto en el Decreto Legislativo 1113.
  2. Efectos jurídicos previstos para el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113.
  3. Sobre el alcance normativo de la PDCT.
  4. Efecto derivado de la entrada en vigencia de la PDCT en relación en relación al numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado mediante el Decreto Legislativo 1113.
- III. Breves reflexiones sobre la entrada en vigencia de la PDCT.



## RESUMEN:

El presente documento pretende brindar unas breves reflexiones sobre el efecto jurídico que ha generado la entrada en vigencia de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 para fines del régimen normativo relativo al inicio del plazo de prescripción para el ejercicio de la potestad de la autoridad tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria, modificado en su oportunidad por el Decreto Legislativo 1113.

**Palabras clave:** irretroactividad; normas tributarias; prescripción de la acción para exigir el pago; imprescriptibilidad; decretos legislativos tributarios; deuda tributaria; Derecho Tributario.

## ABSTRACT:

This paper aims to offer some brief reflections on the legal effect generated by the entry into force of the First Transitory Complementary Provision of the Legislative Decree 1421 for purposes of the regulatory regime related to the start of the statute of limitation for the exercise of the power of the tax authority to demand payment of the tax debt, as amended by Legislative Decree 1113.

**Keywords:** non-retroactivity; tax rules; prescription of the action to request payment; legislative tax decree; tax debt; Tax Law.

### I. A MODO DE INTRODUCCIÓN

En materia tributaria, el principio de irretroactividad de las normas —entre otras reglas y principios—, es uno de los que siempre han estado presentes cuando se ha discutido y discute sobre la regulación de la tributación. Es uno de los elementos imprescindibles cuando se piensa en cualquier aspecto vinculado a los tributos.

En la actualidad, este principio/derecho ha adquirido una vigencia y relevancia constitucional innegable en el ámbito tributario. Muchos factores han contribuido decididamente a este protagonismo: por ejemplo, con motivo del incremento y mayor complejidad de la tributación en general, este protagonismo se encuentra en las diferentes situaciones generadas o derivadas del traslado al contribuyente de un rol activo y preponderante en el cumplimiento tributario.<sup>1</sup>

Producto de ello, empero, es posible que se presenten posibles discrepancias en la interpretación y aplicación de las normas tributarias aplicables —*v.gr.*, expresado a través de la mayor liquidación de deudas tributarias, imposición de sanciones, y eventuales obligaciones adicionales, de ser el caso—.

En este escenario, el principio de irretroactividad de las normas viene a exigir —entre otros aspectos— como requisito para la funcionalidad de los tributos, la existencia previa, pública y clara de las disposiciones legales<sup>2</sup> que regularán los diferentes aspectos de las relaciones jurídico-tributarias. Sólo así, se entiende, se podrá tener un sistema tributario coherente, válido y exigible. En el caso de la aplicación de las leyes vinculadas a la prescripción tributaria, esta problemática —asociada al deber de contribuir y de irretroactividad de las normas—, es de mucha vigencia. Esto

1. Miguel Sánchez García, *La gestión tributaria* (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2017), 158 y ss.; Antonio José Sánchez Pino, *Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria* (Madrid: Civitas Ediciones, 2001), 165 y 170.
2. Antonio Enrique Pérez Luño, "La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia", *Boletín de la Facultad de Derecho* 15 (2000): 28; Antonio Enrique Pérez Luño, *Seguridad Jurídica* (Madrid: Editorial Trotta, 2000), 483; Humberto Ávila, "Seguridad jurídica: una teoría estructural", en *Seguridad jurídica en el sistema democrático*, coord. Pedro Penagos (México: Tirant lo Blanch, 2014), 119; Marcos Vaquer Caballería, *La eficacia territorial y temporal de las normas* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2010), 42; Luis López Guerra et al., *Derecho Constitucional. Vol. I. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2018) (11a. ed.), 67; Federico Arcos Ramírez, *La seguridad jurídica: una teoría formal* (Madrid: Dykinson, 2000), 246 y ss.; César García Novoa, "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables" *Revista Técnica Tributaria* 124 (2019): 60.

se debe a que estos principios/derechos son uno de los ámbitos irreductibles que nos permiten indicar si una norma jurídica responde o no a las reglas y valores sustanciales de un Estado Constitucional y Social de Derecho.

En este contexto, en el mes de septiembre de 2018 se publicó el Decreto Legislativo 1421, producto del ejercicio de la delegación de facultades normativas que otorgó el Congreso de la República al Poder Ejecutivo.

En virtud de la Primera Disposición Complementaria del Decreto Legislativo 1421 — PDCT, se estableció —en términos sencillos— que: (i) el plazo para cobrar las deudas tributarias; (ii) cuyo plazo de prescripción se inició antes y hasta el 1 de enero de 2012 —*v.gr.*, conforme a las reglas tributarias vigentes en ese momento—; (iii) se reinicie en la fecha que se notifiquen los valores tributarios —*v.gr.* resolución de determinación y/o resolución de multa—, notificados a partir del 28 de septiembre de 2012 —*v.gr.* conforme a una nueva regla tributaria prevista en el Decreto Legislativo 1113, que precisamente entró en vigencia el 28 de septiembre de 2012—.

En ese sentido, se discutió en foros académicos, profesionales, medios de comunicación, administrativos, judiciales, constitucionales, entre otros, si la PDCT había infringido o no diversas disposiciones constitucionales y legales asociadas —principalmente— al ejercicio válido de la potestad normativa tributaria, a la aplicación correcta de la ley en el tiempo y a la seguridad jurídica. Esto dio lugar al inicio de un proceso de inconstitucionalidad de la PDCT, el cual concluyó con la emisión por el Tribunal Constitucional de la Sentencia N° 556/2020 —en adelante, la “Sentencia”—, recaída en el expediente N°

0004-2019-PI, la misma que declaró infundada la demanda interpuesta en su momento.

En el presente documento, por su extensión y alcance, no se pretende analizar y establecer si la sentencia realizó un adecuado análisis jurídico constitucional del principio de irretroactividad de las normas tributarias. Esto, sin perjuicio de otras posibles infracciones a la Constitución —*v.gr.*, infracción al principio de legislación delegada específica, previsto en el artículo 104 de la Constitución Política; al principio de reserva de ley, previsto en el artículo 74 de la Constitución Política; al principio de seguridad jurídica, previsto en el artículo 74 de la Constitución Política; a la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario vigente, relativo a la modificación y derogación de normas tributarias, entre otras posibles infracciones—.

Sin embargo, con cargo a una publicación posterior, sí dejaremos constancia de unas reflexiones sobre los efectos jurídicos que generó la entrada en vigencia de la PDCT para efectos de la aplicación del numeral 4 del artículo 44, y el literal a) del numeral 2) del artículo 45, ambas disposiciones previstas en el Código Tributario.

## II. BREVES ANTECEDENTES NORMATIVOS SOBRE LA MATERIA

### 1. Tratamiento normativo previsto en el Decreto Legislativo 1113.

Mediante el Decreto Legislativo 1113<sup>3</sup> se incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario<sup>4</sup>, para establecer que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia desde el día siguiente de realizada la notificación de la correspondiente

3. Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 5 de julio de 2012, entrando en vigencia a los sesenta días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

4. “Artículo 44°.- COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCION  
El término prescriptorio se computará:  
(...)

7. *Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas* —el subrayado es agregado nuestro—.

resolución de determinación y/o resolución de multa.

Asimismo, dado que hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113 el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario<sup>5</sup> establecía que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se interrumpía con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, era necesario adecuar la regulación normativa sobre la materia.

En ese sentido, en la misma fecha, mediante el Decreto Legislativo 1113 se modificó el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario a fin de establecer que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria solo se interrumpía con la notificación de la orden de pago; ya no con la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa.<sup>6</sup>

**2. Efectos jurídicos previstos para el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113.**

Con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, esto es, desde el 28 de septiembre de 2012 y hasta la fecha, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el

pago de la deuda tributaria se inicia luego que la autoridad tributaria haya notificado los correspondientes valores tributarios —v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa—. <sup>7</sup>

A este efecto, es importante notar que en el plazo de prescripción extintiva general de cuatro años solo se inicia el cómputo del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones.

Iniciado este plazo de prescripción para el ejercicio de estas dos potestades, la autoridad tributaria —en virtud a la modificación realizada al amparo del Decreto Legislativo 1113—, solo tiene que: (i) iniciar el procedimiento administrativo tributario de fiscalización; y, (ii) notificar los valores tributarios —v.gr., resolución de determinación o resolución de multa correspondiente—, como consecuencia de haber concluido el procedimiento administrativo tributario de fiscalización.

La autoridad tributaria, con motivo de la modificación normativa realizada por el Decreto Legislativo 1113, no tiene que poner a cobro la deuda tributaria dentro del plazo general inicial de cuatro años.

Esta situación es particularmente relevante si se considera que, conforme a las reglas actuales de nuestro ordenamiento jurídico, el plazo de

---

5. "Artículo 45°.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN (...)  
 2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:  
 a) Por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa.  
 (...)" —el subrayado es agregado nuestro—.

6. "Artículo 45°.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN (...)  
 2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:  
 a) Por la notificación de la orden de pago (...)" —el subrayado es agregado nuestro—.

prescripción para determinar la obligación tributaria se puede interrumpir con la notificación de cualquier acto de la autoridad tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria. Sumado a lo anterior, solo y únicamente recién con la notificación de los valores tributarios surge y se inicia el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

Nótese que la autoridad tributaria siempre ha tenido y va a tener cuatro años para exigir el pago de la deuda tributaria. Así, con el régimen anterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, se tenía que fiscalizar y, consecuentemente, determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, siendo que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa abría paso a un plazo adicional de cuatro años —producto de la interrupción de la prescripción prevista por ley— para exigir el pago de la deuda tributaria.

Con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, la autoridad tributaria sigue en el deber de fiscalizar previamente para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, todo lo cual debe hacer en un plazo general de cuatro años. La diferencia con este régimen normativo es que, con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, se inicia recién el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria.

### 3. Sobre el alcance normativo de la PDCT.

Para efectos de entender el impacto de la aplicación de la PDCT en relación al régimen de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, producto de la modificación realizada en su oportunidad por el Decreto Legislativo 1113, es importante entender previamente los alcances de la PDCT.<sup>8</sup>

Al respecto, el texto literal de esta disposición establece lo siguiente:

**Disposiciones Complementarias Transitorias Primera. Cómputo del plazo de prescripción** *Tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en 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* —el subrayado es agregado nuestro—.

A partir del texto normativo en mención de la PDCT, se puede establecer las siguientes premisas y consecuencia de su alcance normativo literal:

7. No es materia de análisis y comentario el supuesto de emisión y notificación de una orden de pago —v.gr., artículo 78 del Código Tributario—, toda vez que la modificación realizada por el Decreto Legislativo 1113 está referida únicamente para el supuesto de inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación y/o la resolución de multa. Es decir, el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo 1113, no aplica para el supuesto de órdenes de pago.
8. El Decreto Legislativo 1421 fue publicado en el Diario Oficial El Peruano el 13 de setiembre de 2018, entrando en vigencia el 14 de setiembre de 2018.

Premisas normativas para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria	Fecha de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria	Régimen normativo aplicable
Para procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución. No aplica, por tanto, para procesos judiciales en trámite		
Para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o resoluciones de multa	Se iniciará a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa	Conforme a lo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario
El plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria o aplicar sanciones se haya iniciado hasta el 1 de enero de 2012		
Las resoluciones de determinación o resoluciones de multa se hayan notificado a partir del 28 de septiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción		

Es importante notar que la consecuencia normativa antes indicada solo producirá efectos jurídicos si se cumplen de forma conjunta cada una de las premisas de hecho de la PDCT.

**4. Efecto derivado de la entrada en vigencia de la PDCT en relación en relación al numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado mediante el Decreto Legislativo 1113.**

Como se ha mencionado, el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, se aplica para hechos —v.gr., inicio del plazo de prescripción— producidos desde el 28 de septiembre de 2012 en adelante. Su eficacia, como no puede ser de otra manera, no debería aplicar para obligaciones tributarias cuyo plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inició hasta el 1 de enero de 2012.

En efecto, esto es así toda vez que, hasta antes

de la modificación prevista por el Decreto Legislativo 1113, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria:

- a) Se iniciaba en forma conjunta con el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones;
- b) Se iniciaba el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva —numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario—, y del 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible —numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario—;
- c) Se interrumpía con la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa;
- d) El numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, no modificó el plazo de prescripción general —cuatro años—, el cual sigue siendo el mismo a la fecha: solo

- estableció una regla para el inicio del plazo de prescripción; y,
- e) Por tanto, si el inicio del plazo de prescripción de un tributo y período se había producido —*rectius*, consumado, toda vez que es un hecho único e irrepetible—, antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, el cómputo del cuerpo del plazo de prescripción debía seguir ocurriendo luego de la entrada en vigencia de esta ley —porque precisamente el plazo de prescripción no se ha modificado a la fecha—, salvo que se presente una causal de interrupción o suspensión de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, conforme al nuevo régimen vigente, en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas.

Producto de lo anterior, solo y únicamente a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia “a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa”.

En otros términos, por aplicación del principio de aplicación inmediata de las normas, este régimen previsto en el Decreto Legislativo 1113: (i) solo aplica para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de tributos y periodos previamente determinados y notificados, que se inicien luego de su entrada en vigencia —es decir, a partir del 1 de enero de 2013—; y, (ii) no aplica para el inicio del plazo de prescripción en mención de tributos y periodos que se hayan configurado —*rectius*, consumado, porque se trata de un hecho de ejecución instantánea—, antes de su entrada en vigencia —es decir, hasta el 1 de enero de 2012—.

Esto último porque se presentaría un supuesto de aplicación retroactiva de las normas —norma nueva que se aplica a un hecho consumado durante la vigencia de una ley anterior—.

En este contexto, nos podemos preguntar: ¿es posible que se aplique el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por Decreto Legislativo 1113, a pretensiones de cobro

cuyo inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se había configurado —*rectius*, consumado—, hasta antes del 1 de enero de 2012; esto es, cuando el hecho objetivo, irrepetible e instantáneo que dio lugar al inicio del plazo de prescripción ya se agotó en ese momento previo a la vigencia del Decreto Legislativo 1113?

Es más, nos podríamos preguntar: ¿qué pasa con los supuestos en que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya había transcurrido por completo —es decir, los tres elementos esenciales del plazo de prescripción se habían consumado—, incluso antes de la propia entrada en vigencia de la PDCT?

En consideración de la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, esto sí es posible, porque la PDCT solo ha precisado el régimen normativo previsto para el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.

### III. BREVES REFLEXIONES SOBRE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA PDCT

En nuestra opinión, con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT, se pueden realizar las siguientes reflexiones:

- a) En materia tributaria, la prescripción extintiva responde al mismo fundamento axiológico que el régimen de prescripción en general. Es decir, el ejercicio de las potestades administrativas de fiscalización tributaria y consecuente determinación de la obligación tributaria, se deben encontrar sujetos a un límite real de tiempo. Sin embargo, por la naturaleza y ámbito de la materia, la prescripción extintiva tributaria tiene caracteres específicos y propios. Por ello, se entiende automático de las nociones o instituciones, por ejemplo, de la prescripción extintiva del Derecho civil al ámbito del Derecho tributario.
- b) Tanto en los tres Códigos Tributarios anteriores como en el Código Tributario vigen-

- te —hasta antes de la modificación realizada por el Decreto Legislativo 1113—, el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria se encontraba comprendido dentro del plazo de prescripción general de cuatro años que tenía la autoridad tributaria para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y, consecuentemente, exigir el pago de estos conceptos, previamente liquidados. La autoridad tributaria tenía que cumplir siempre estas tres grandes actividades en el plazo general de cuatro años para exigir el pago de la deuda tributaria. Actividad tras actividad, pero siempre dentro de los cuatro años. Así se reguló y ocurrió hasta el 28 de septiembre de 2012, fecha en la que entró en vigencia el Decreto Legislativo 1113. Así se reconoció mediante Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2005 y N° 00161-1-2008, precedentes de observancia obligatoria.
- c) Si el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se consideraba iniciado en forma conjunta con el inicio del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, la autoridad tributaria —en cumplimiento del principio de impulso de oficio, y en el plazo de prescripción— razonable y global —de cuatro años— debía emitir y notificar la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa. Para ello, la autoridad tributaria se encuentra: (i) en conocimiento de la información de relevancia fiscal de cada contribuyente —vía la presentación de la correspondiente declaración jurada—; y, (ii) en control de decidir ejercer libremente su potestad —administrativa discrecional— de establecer, de ser el caso, una deuda tributaria exigible y sujeta a cobro en un caso concreto.
- d) Con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, esto es, desde el 28 de septiembre de 2012 y hasta la fecha, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia luego de que la autoridad tributaria haya notificado los correspondientes valores tributarios —v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa—. La autoridad tributaria tiene que cumplir solo dos grandes actividades en el plazo de cuatro años para salvaguardar la acción de cobro de la deuda tributaria. Así, desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, ahora existe: (i) un plazo de cuatro años para fiscalizar, determinar y sancionar; y, (ii) un plazo adicional de cuatro años que recién se inicia y permite exigir el pago de las deudas tributarias. Así se reconoció mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, precedente de observancia obligatoria.
- e) Mediante la PDCT se pretende volver a computar un plazo de prescripción sobre la base de una nueva fecha de inicio de cómputo del plazo que ya estaba agotado. En otros términos, se ha afectado la situación jurídica en sí misma, y no sus consecuencias vigentes durante la ley nueva, conforme lo ordena el artículo 103 de la Constitución Política. Esta situación vulnera el principio de irretroactividad de las normas toda vez que la PDCT establece la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo 1113, esto es, a supuestos anteriores a su entrada en vigencia, en los que: (i) el inicio del cómputo de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya se había fijado y agotado en un momento específico; o (ii) incluso ya hubiera concluido el plazo de prescripción tributaria para el ejercicio de tal acción.
- f) El Decreto Legislativo 1113 es la ley nueva que debió establecer una disposición transitoria para regular los supuestos de hecho relativos al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria que ocurrieron antes de su entrada en vigencia —28 de septiembre de 2012— y cuyo cuerpo del plazo —cuatro años—, siguió por tanto computándose luego de la misma. Sin embargo, aun cuando el inicio del plazo de prescripción es un hecho

- único, objetivo y de ejecución instantánea que, por tanto, no podía ya ser modificado por disposición alguna —menos, las de naturaleza transitoria— por tratarse de un hecho consumado, el Decreto Legislativo 1113 no estableció disposición transitoria alguna sobre la aplicación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.
- g) No es aplicable el segundo párrafo del artículo 2122 del Código Civil, porque con motivo de la incorporación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, realizada por el Decreto Legislativo 1113, no se modificó el *iter* o duración del plazo de prescripción —siguió siendo cuatro años—. Solo se modificó la fecha de inicio de este plazo legal ya preexistente.
- h) Mediante la PDCT, luego de 6 años —1.5 veces un plazo de prescripción general ya transcurrido— de entrada en vigencia la nueva ley, se ha establecido la —supuesta— disposición transitoria que pretende “corregir” —en forma retroactiva— esta manifiesta omisión legislativa. Esta situación, incluso por un tema de oportunidad, genera que la PDCT haya incurrido en una clara violación a la Constitución y a la ley.
- i) En atención a que la PDCT tiene eficacia retroactiva sobre situaciones consumadas antes de su entrada en vigencia —inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta el 1 de enero de 2012—, no se puede sostener su naturaleza de ley interpretativa. Aun cuando se pretenda sostener tal calidad, a fin de sostener su eficacia normativa integrada a la fecha de la norma interpretada —por ejemplo, el numeral 1 y 2 del artículo 44 del Código Tributario, según modificatoria realizada por el Decreto Legislativo 981; esto es, con eficacia al 1 de abril de 2007—, es claro que esta disposición legal no cumple los requisitos establecidos por el Tribunal Constitucional para respetar el principio de aplicación de las normas previsto en el artículo 103 de la Constitución Política.
- j) La PDCT: (i) es una disposición complementaria —es decir, no se ubica en el texto normativo principal—; y, (ii) no rige el tránsito temporal de las modificaciones realizadas por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1421 —*v.gr.*, numeral 3 del artículo 78, el artículo 100, el literal h) del artículo 120, el primer párrafo del artículo 141, el primer párrafo del artículo 148, artículo 150, y el artículo 156 del Código Tributario—. Es decir, no se trata de una “disposición complementaria transitoria”.
- Corresponde a una “disposición complementaria modificatoria”, porque: (i) si bien se trata de una disposición complementaria —no se ubica en el texto normativo principal—, (ii) modifica disposiciones legales que no son parte del objeto del Decreto Legislativo 1421 —*v.gr.*, “contar con procedimientos tributarios más eficientes”—. Por tanto, conforme a la exigencia constitucional y legal que existe en nuestro ordenamiento jurídico, la PDCT no podía regular modificaciones al Código Tributario distintas a su objeto principal —por no encontrarse, por lo demás, previstas en el alcance de las materias autorizadas por la Ley 30823—.
- k) La PDCT infringe el principio de reserva de ley, no solo porque es resultado de una disposición legal que no cumplió la exigencia constitucional —previa y constitutiva— de establecer una materia autorizada específica —solo se utilizó el concepto indeterminado “procedimientos tributarios eficientes”—, sino porque desde su concepción u origen como (i) proyecto de ley —y consecuente exposición de motivos—, (ii) la habilitación legal mencionada en los considerandos normativos del Decreto Legislativo 1421, y, (iii) el alcance de las “materias autorizadas específicas” utilizadas como habilitación legal para regular la PDCT, conforme a lo previsto en nuestro ordenamiento jurídico tributario la conclusión no es otra que la siguiente: no hubo autorización para el ejercicio de la potestad normativa tributaria en materia de

prescripción extintiva. Siempre se desconoció e infringió el alcance concreto de la materia autorizada prevista en el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley 30823 —*v.gr.* artículo 103 y siguientes del Código Tributario—.

- l) En virtud a la PDCT se ha generado una manifiesta situación de falta de: (i) predictibilidad; (ii) de actuación imparcial —objetiva—; (iii) de razonabilidad; (iv) de actuación no arbitraria; (v) de protección de la confianza legítima; y, (vi) de buena fe, aspectos todos que la sociedad esperaba y espera de nuestro ordenamiento jurídico. Esto se debe a que la sociedad en general podía confiar en que existían 46 años —aproximadamente— de historia jurídica que permitían sostener que el plazo de prescripción para exigir el pago de la potencial deuda tributaria de obligaciones tributarias se había iniciado conforme a ciertas reglas previstas en la ley, incluso interpretadas en forma obligatoria para todos por el Tribunal Fiscal peruano.
- m) Mediante la PDCT se transgrede la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, porque no se modificó expresamente disposición alguna del régimen de prescripción del Código Tributario. Así, no se modificó expresamente el numeral 1, 2, 4 y 7 del artículo 44, o el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario. Se modificó “en forma sustituta e indirecta”: (i) la fecha de inicio —y consecuente transcurso— (ii) del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (iii) iniciado con anterioridad y hasta el mismo 1 de enero de 2012 —e incluso, cuyo plazo ya ha transcurrido en su totalidad— (iv) relativo a deudas tributarias que se encontraban en discusión —en procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución— (v) a las que era aplicable la normativa anterior a la entrada en vigencia del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario —incorporado por Decreto Legislativo 1113—. Se trata de una modificación “en forma sustituta e indirecta”, porque mediante el Decreto Legislativo 1113 se debió establecer —en septiembre de 2012—, una disposición transitoria para regular las situaciones preexistentes a su entrada en vigencia.
- n) La PDCT solo es de aplicación a los “procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución”. Es decir, si a la fecha de entrada en vigencia de la PDCT —14 de septiembre de 2018—, existía una controversia sobre la aplicación de la PDCT —por ejemplo: alcances, legalidad, constitucionalidad, entre otros aspectos— que ya se encontraba en discusión en la vía judicial, la PDCT no era aplicable. Esta disposición, por mandato expreso de su texto, solo era aplicable a los procedimientos administrativos en trámite y/o pendientes de resolución, mas no así a los procesos judiciales en trámite a la entrada en vigencia de la PDCT.
- o) En función a la estructura y a la naturaleza jurídica del régimen de prescripción extintiva en materia tributaria, la exigencia —como condición única— de notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa, para que se entienda válidamente iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria —para situaciones iniciadas hasta el 1 de enero de 2012— supone trasladar una noción no aplicable en forma directa a la materia tributaria —*v.gr.*, teoría de la *actio nata*—.
- p) La teoría de la *actio nata* es una regla general de facilitación para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de un derecho de crédito. Sin embargo, tanto en el régimen de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria anterior o posterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, su aplicación no es posible en forma directa porque la existencia de la deuda tributaria siempre está sujeta a una actuación administrativa previa de la misma autoridad tributaria.
- q) La ausencia de notificación de una resolución de determinación y/o resolución

- de multa no puede ser una situación *per se* que haya impedido que se haya iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Si esta notificación estaba en control y ejercicio de las potestades de la autoridad tributaria para que ocurra, y no fue realizado en el plazo previsto para tal efecto, no existe situación jurídica que permita excluir o impedir el inicio y continuación del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta su culminación, conforme a ley.
- r) La autoridad tributaria siempre pudo —antes del 28 de septiembre de 2012— y puede a la fecha —después del 28 de septiembre de 2012—, realizar todas las actuaciones necesarias para establecer y realizar el cobro de la deuda tributaria, en el plazo de ley. Depende de su acto propio, y así están estructuradas las normas para fiscalizar y determinar la obligación tributaria —*v.gr.*, incluso, sobre base presunta—, para que la deuda tributaria exista en forma previa y sea exigible al deudor tributario.
- s) Incluso si se pretendiera aplicar en forma automática la teoría de *actio nata*, el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se hubiera producido por tratarse de un hecho objetivo, conocido por la autoridad tributaria y, por tanto, pasible de actuación inmediata para el nacimiento y acreditación de la correspondiente deuda tributaria materia de cobro.
- t) No se puede afirmar que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia con motivo de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, en forma independiente a las reglas y plazos previstos en el ordenamiento para fiscalizar y determinar previamente las obligaciones tributarias. Aceptar esta —pretendida— independencia jurídica supone aceptar que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria es imprescriptible.
- u) La no derogación de la PDCT permite que se valide que: (i) la pretensión del Estado, a través de la actuación administrativa de la autoridad tributaria, de realizar el cobro de las deudas tributarias (ii) no responda al contenido formal previsto en el ordenamiento jurídico para el ejercicio de la potestad administrativa prevista para exigir el pago de la deuda tributaria —*v.gr.*, más que exceder el contenido formal, se está infringiendo la Constitución Política mediante la eficacia retroactiva del Decreto Legislativo 1113, por mandato directo de una ley posterior— y (iii) se afecte el interés ajeno —*v.gr.*, de los contribuyentes—, no previsto en una disposición legal específica y expresa, consistente en la tutela del principio constitucional de seguridad jurídica, merecedor de protección en nuestro sistema jurídico.
- v) La no derogación de la PDCT supone una infracción al principio constitucional de igualdad en materia tributaria, porque (i) su incorporación fue realizada para equiparar dos supuestos de hecho distintos —*v.gr.*, el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria configurado antes del 1 de enero de 2012, con el que se puede configurar luego del 28 de septiembre de 2012—; (ii) esta equiparación no puede calificar como una causa objetiva o razonable, porque contraviene directamente el mandato previsto en el artículo 103 de la Constitución Política; (iii) aun así, no puede calificar como una causa objetiva o razonable, porque el problema no se presenta porque a los supuestos en los que se inició el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta el 1 de enero de 2012 no le interrumpe el plazo de prescripción la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, sino porque el vencimiento de dicho plazo se debe a que no se emitió en el plazo razonable de cuatro años la resolución de determinación y/o resolución de multa correspondiente.

- w) Mediante el Decreto Legislativo 1113, y la interpretación conforme al principio de aplicación inmediata de las leyes, previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, precedente de observancia obligatoria, es claro que no se estableció un tratamiento diferenciado para los supuestos en los cuales el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se había iniciado hasta el 1 de enero de 2012. Simplemente, en virtud a una interpretación y aplicación del Decreto Legislativo 1113, conforme a lo previsto en el artículo 103 de la Constitución Política, se confirmó los alcances expresos y literales del principio de aplicación inmediata de las leyes.
- x) En aplicación de la ley, no puede trasladarse una regla de inicio del cómputo, interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción, previsto para la acción para determinar y/o imponer sanciones, a un supuesto previsto para exigir el pago de la deuda tributaria. Esto no es posible y se encuentra proscrito en materia tributaria. Trasladado al caso de la PDCT, no nos encontramos ante un problema de interpretación de las leyes tributarias. Nos encontramos ante un tema de aplicación directa y expresa de la ley. Una ley que era clara y directa hasta el 27 de septiembre de 2012, y una ley clara y directa a partir del 28 de septiembre de 2012 a la fecha.
- y) Mediante la Sentencia N° 556/2020, recaída en el expediente N° 00004-2019-PI, el Tribunal Constitucional resolvió el proceso de inconstitucionalidad iniciado en su oportunidad con motivo de la publicación de la PDCT. Lo particular de la Sentencia es que la decisión que prevaleció —*v.gr.*, infundada la demanda—, no es el resultado de la aprobación de un texto único, derivado de un voto, al cual se adscribieron los correspondientes Vocales del Tribunal Constitucional. La decisión de declarar infundada la demanda de inconstitucionalidad de la PDCT consistió en la suma de votos singulares correspondientes. Es decir, para entender el sentido de la Sentencia, es necesario entender cada uno de los fundamentos de los votos singulares emitidos. Esta situación, sumada a la naturaleza misma de la materia controvertida, no contribuye a la búsqueda de seguridad jurídica.
- z) Los aspectos principales que se pueden destacar de los votos singulares emitidos con motivo de la expedición de la sentencia N° 556/2020, para declarar infundada la demanda de inconstitucionalidad, se pueden resumir en: (i) la ausencia de motivación adecuada de las premisas de razonamiento; (ii) la omisión de análisis, menos aún motivado, de la modificación realizada al literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo 1113, que estableció que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa ya no interrumpían el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria; (iii) el reconocimiento de que mediante la PDCT se modificó materialmente el régimen de prescripción materia de análisis, aun cuando se indica que se trata de una norma interpretativa; (iv) la posibilidad de discutir en la vía judicial ordinaria la afectación de derechos constitucionales con motivo de la publicación de la PDCT.