



### RAZÓN DE RELATORÍA

Con fecha 22 de setiembre de 2020, se reunió el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Ledesma Narváez, Ferrero Costa, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez y Espinosa-Saldaña Barrera, a efectos de pronunciarse sobre la demanda que da origen al Expediente 00004-2019-PI/TC, promovido por el Colegio de Abogados de La Libertad contra el Poder Ejecutivo respecto de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, que modifica el Código Tributario.

Producida la votación, al no haberse alcanzado cinco votos conformes por la inconstitucionalidad de la disposición legal impugnada, corresponde declarar **INFUNDADA** la demanda, conforme a lo previsto en el artículo 5, primer y segundo párrafos, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

La referida votación arrojó el siguiente resultado:

- El magistrado ponente Blume Fortini, en minoría, votó por declarar **FUNDADA** la demanda y, en consecuencia, inconstitucional la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421; e **INTERPRETAR** que las reglas para el cómputo del inicio del plazo de prescripción tributaria se encuentran circunscritas al cumplimiento de los plazos de prescripción regulados en el artículo 43 del Código Tributario.
- El magistrado Ferrero Costa emitió un voto singular declarando **FUNDADA** la demanda, únicamente por la inconstitucionalidad de forma de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.
- Los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera emitieron unos votos singulares, coincidiendo por declarar **INFUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad.
- El magistrado Ramos Núñez emitió un voto singular declarando **INFUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad con exhortación.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza la ponencia y los votos singulares antes referidos, y que los señores magistrados intervinientes en el Pleno firman digitalmente al pie de esta razón en señal de conformidad.

Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator

SS.

LEDESMA NARVÁEZ  
FERRERO COSTA  
MIRANDA CANALES  
BLUME FORTINI  
RAMOS NÚÑEZ  
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



EXPEDIENTE 0004-2019-PI

## **VOTO DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI**

22 de septiembre de 2020

COLEGIO DE ABOGADOS DE LA LIBERTAD C. PODER EJECUTIVO

### **Asunto**

Demanda de inconstitucionalidad planteada contra la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 que modifica el Código Tributario.

Magistrado firmante:

S.

**BLUME FORTINI**

Lpderecho.pe

**TABLA DE CONTENIDOS**

<b>Norma impugnada</b>	<b>Parámetro de control</b>
Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421	Constitución Política del Perú <ul style="list-style-type: none"><li>- artículo 74</li><li>- artículo 103</li><li>- artículo 104</li><li>- artículo 109</li></ul>

**I. ANTECEDENTES****A. PETITORIO CONSTITUCIONAL****B. DEBATE CONSTITUCIONAL****B-1. DEMANDA****B-2. CONTESTACIÓN DE DEMANDA****C. INFORMES JURÍDICOS APORTADOS POR LAS PARTES****C-1. INFORMES JURÍDICOS PRESENTADOS POR LA PARTE DEMANDANTE****C-1.1. Informe de César Landa Arroyo****C-1.2. Informe de José Palomino Manchego****C-1.3. Informe de Víctor García Toma****C-2. INFORMES JURÍDICOS PRESENTADOS POR LA PARTE DEMANDADA****C-2.1. Informe de Francisco Eguiguren Praeli****C-2.2. Informe de Marcial Rubio Correa****II. FUNDAMENTOS****§1. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD POR LA FORMA DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421****§2. APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO****§3. PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA Y PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA****§4. REGLAS SOBRE PRESCRIPCIÓN CONTENIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO****§5. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD POR EL FONDO DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421****III. FALLO**

## I. ANTECEDENTES

### A. PETITORIO CONSTITUCIONAL

Con fecha 1 de febrero de 2019, Manuel Alejandro Montoya Cárdenas, decano del Ilustre Colegio de Abogados de La Libertad, interpone demanda de inconstitucionalidad a nombre de su representado contra la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, que modifica el Código Tributario, por razones de forma y fondo. Alega que la referida norma es inconstitucional por cuanto vulnera la regulación constitucional de la delegación de facultades legislativas, el principio de irretroactividad de las normas y la seguridad jurídica.

La Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, que modifica el Código Tributario, establece lo siguiente:

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

Por su parte, con fecha 18 de setiembre de 2019, Luis Alberto Huerta Guerrero, procurador público especializado en Materia Constitucional contesta la demanda en representación del Poder Ejecutivo, negándola y contradiciéndola en todos sus extremos.

### B. DEBATE CONSTITUCIONAL

#### B-1. DEMANDA

Los argumentos expuestos en la demanda son los siguientes:

- Señala el Colegio de Abogados de La Libertad que el artículo 43 del Código Tributario distingue tres supuestos distintos en los que opera la prescripción de la acción de la Administración Tributaria frente al deudor tributario: (i) para determinar la obligación tributaria; (ii) para aplicar sanciones; (iii) para exigir el pago.
- Agrega que hasta el 27 de setiembre de 2012 no existían reglas particulares en el artículo 44 del Código Tributario para definir el inicio del cómputo del plazo de

prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago (supuesto (iii) *supra*), sino que se aplicaban reglas generales.

- El demandante afirma que recién con la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113 (que incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario) se estableció una regla nueva y específica para tales casos. Esta regla señalaba que el término prescriptorio se computará “desde el día siguiente de 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”.
- En consecuencia, señala que, al existir una nueva regla, esta solo podía regular los inicios del cómputo de prescripción que ocurrieran a partir de su entrada en vigor, es decir, desde el 28 de setiembre de 2012. Agrega que esto se confirma en la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1113.
- El colegio de abogados recurrente sostiene que la Resolución del Tribunal Fiscal 09789-4-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, confirma la imposibilidad legal de aplicar el nuevo supuesto de inicio de cómputo del plazo de prescripción previsto en el Decreto Legislativo 1113 a situaciones iniciadas con anterioridad a su vigencia.
- No obstante, lo anterior, el demandante señala que mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, ahora cuestionada, el Poder Ejecutivo pretende modificar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de las deudas tributarias iniciadas hasta el 1 de enero de 2012.
- Argumenta que, con esta modificación, a pesar de que el plazo de prescripción ya había empezado a computarse, se pretende desconocer el transcurso de dicho plazo, y empezar a computarlo a partir del momento en el que se notifiquen las resoluciones de determinación o de multa.
- En tal sentido, el demandante señala que la norma impugnada ha excedido la regulación constitucional del régimen de delegación de facultades legislativas contemplado en el artículo 104 de la Constitución, y lo dispuesto en la Ley 30823, pues no existe relación entre las materias autorizadas por ella y las desarrolladas en el Decreto Legislativo 1421. Alega que la Ley 30823 no hace ninguna referencia a la prescripción tributaria.
- Señala que en la Sentencia 0002-2006-PI/TC, este Tribunal ya ha analizado casos en los cuales se pretende dotar a las normas de un supuesto carácter “interpretativo” o “aclaratorio” cuando en realidad se pretende encubrir una alteración de situaciones jurídicas concluidas.
- Asimismo, señala que la disposición cuestionada vulnera el principio de irretroactividad de las normas contenido en el artículo 103 de la Constitución, pues en nuestro país rige la teoría de los hechos cumplidos, y el inicio del cómputo del plazo de prescripción es un hecho cumplido, pues si ello ocurrió

antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113 no puede aplicársele lo dispuesto en esa norma o en normas posteriores, como el Decreto Legislativo 1421.

- Como consecuencia de lo anterior, se vulnera el principio de seguridad jurídica, pues los administrados no sabrán a qué reglas atenerse si el Gobierno puede cambiar la fecha de inicio de los plazos de prescripción de forma posterior, desconociendo las prescripciones ya iniciadas o ganadas.

## **B-2. CONTESTACIÓN DE DEMANDA**

Los argumentos expuestos en la contestación de la demanda son los siguientes:

- En relación con el alegato de inconstitucionalidad por cuestiones de forma, el procurador de la parte demandada sostiene que el Proyecto de Ley 2791/2017-PE proponía optimizar procedimientos administrativos tributarios para hacerlos más eficaces, lograr el fortalecimiento de las funciones de la Administración Tributaria y la remoción de distorsiones que afecten u obstaculicen la efectiva recaudación, y señalaba que se requería adoptar medidas que permitan la remoción de obstáculos para lograr la cobranza de deudas tributarias.
- Sostiene que, para tal fin, la legislación en materia tributaria y financiera requiere la emisión de normas que modifiquen y optimicen el Sistema Tributario Nacional por medio del perfeccionamiento de los principales impuestos, regímenes tributarios y mecanismos de recaudación tributaria. Uno de los mecanismos para lograr ello es establecer normas que coadyuven a fortalecer las procuradurías a cargo de la defensa de los procesos judiciales en materia tributaria y aduanera, así como las salas y fiscalías en materia de delitos tributarios y aduaneros.
- Sostiene que por medio del artículo 2, numeral 1, literal g) de la Ley 30823, se delegan facultades para legislar en materia económica y financiera y para modificar el Código Tributario en lo referente a la aplicación de la Norma XVI de su Título Preliminar. Se le ha facultado, en consecuencia, para establecer la configuración de infracciones y sanciones vinculadas con dicha disposición; establecer parámetros para su no aplicación a las micro y pequeñas empresas (MYPE); ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de representantes legales por aplicación de la cláusula antielusiva general; y establecer modificaciones a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes.
- De igual manera, sostiene que mediante el literal h) de la misma norma se faculta al Poder Ejecutivo para establecer los mecanismos que permitan fortalecer y optimizar la gestión del Tribunal Fiscal y de la Administración Tributaria.
- En atención a ello, el Decreto Legislativo 1421 deja sin efecto la jurisprudencia de observancia obligatoria expedida por el Tribunal Fiscal, contenida en la Resolución 09789-4-2017 del Tribunal Fiscal, en lo concerniente a la prescripción en materia tributaria vinculadas a acciones de fiscalización, sanción y cobro en el marco de los procedimientos administrativos tributarios.

- En referencia a la inconstitucionalidad de la norma impugnada por razones de fondo, la parte demandada señala la necesidad de diferenciar el inicio del plazo de prescripción de la acción para determinar una deuda o multa y el plazo para exigir su cobro. Agrega que la Resolución 09789-4-2017 emitida por el Tribunal Fiscal interpreta de forma equivocada el inicio de los plazos de prescripción respecto a las acciones que corresponde desplegar a la Administración Tributaria.
- Señala que, de acuerdo con el Informe 280-2018-EF/61.01 emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), “es claro que la Administración Tributaria recién puede ejercer la acción de cobro de una deuda previamente determinada como resultado de la fiscalización cuando esta conste en una resolución de determinación o de multa emitida y notificada al deudor tributario, sostener lo contrario implicaría un imposible jurídico pues no se puede exigir el pago de una deuda tributaria que no ha sido determinada”.
- Así, sostiene el demandado que el ejercicio de la acción de cobro de una deuda previamente determinada deviene del resultado de fiscalización sea por medio de una resolución de determinación o de la multa emitida y notificada al deudor tributario. Por lo que las resoluciones de determinación, sanción y cobro de deuda o multa previstas en los artículos 43, 44, 45, respectivamente, del Código Tributario son independientes en el inicio de cómputo de plazo de prescripción.
- Sostiene que, incluso si se considera que el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario introdujo una nueva regla, esta debe aplicarse de manera inmediata a todas las situaciones jurídicas existentes, incluyendo todos aquellos casos en los que estaba pendiente la notificación de la resolución de deuda o multa. Por esta razón, la norma cuestionada no tiene por objeto establecer efectos retroactivos del Decreto Legislativo 1113 sino dejar sin efecto un pronunciamiento del Tribunal Fiscal que pretendió inaplicar dicho decreto.
- Asimismo, señala que el Decreto Legislativo 1113 y el Decreto Legislativo 1421 están sujetos a la teoría de los hechos cumplidos conforme al artículo 103 de la Constitución. De esta forma, el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario no colisiona con la presunción de no retroactividad, más si busca dejar sin efecto el pronunciamiento del Tribunal Fiscal que afecta la potestad tributaria del Estado. En consecuencia, sostiene que se mantiene la predictibilidad en la aplicación del Derecho ante los administrados contribuyentes y no se afecta la seguridad jurídica.
- Finalmente, el demandado refiere que la norma cuestionada no trasgrede el principio de seguridad jurídica, pues no pretende aplicar de forma retroactiva el Decreto Legislativo 1113, ampliar el plazo de prescripción o reactivar plazos ya vencidos, por lo que no se afecta la predictibilidad de la aplicación del derecho a las conductas o acciones de los administrados contribuyentes.

## C. INFORMES JURÍDICOS APORTADOS POR LAS PARTES

### C-1. INFORMES JURÍDICOS PRESENTADOS POR LA PARTE DEMANDANTE

#### C-1.1. Informe de César Landa Arroyo

Mediante su escrito de fecha 3 de diciembre de 2019 la parte demandante adjunta el informe jurídico elaborado por César Landa Arroyo cuyos principales argumentos se resumen a continuación:

- En el citado informe se sostiene que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, que entró en vigor en el año 2018, regula la aplicación en el tiempo de la prescripción respecto de casos en los que el cómputo ya se había iniciado conforme a la legislación vigente en el año 2012, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado mediante el Decreto Legislativo 1113.
- En ese sentido, resulta evidente que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 estaría disponiendo la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo 1113, con lo cual se estaría lesionando el contenido esencial de la prohibición de aplicación retroactiva de las normas, según lo establecido en el artículo 103 de la Constitución.
- Refiere que a partir de lo señalado es posible seguir dos líneas de argumentación: una formal y otro material.
- Desde una perspectiva formal, el Decreto Legislativo 1421 no podría calificarse como una ley interpretativa del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario incorporado por el Decreto Legislativo 1113, pues no reúne las condiciones para ser constitucionalmente válida según lo establecido en el fundamento 23 de la sentencia recaída en el Expediente 0002-2006-PI/TC.
- Desde una perspectiva material, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 estaría modificando una situación surgida antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113, que podría haber agotado sus efectos, por lo que tendría efectos retroactivos que se encuentran constitucionalmente prohibidos.
- En el caso del Decreto Legislativo 1421 se debe tener el mismo criterio utilizado por el Tribunal Constitucional al pronunciarse sobre la Disposición Transitoria Única de la Ley 28647 en el Expediente 0002-2006-PI/TC, en donde se concluyó que dicha disposición constituía una norma inconstitucional.
- Sostiene que a pesar de la amplitud del concepto “marco normativo”, no son admisibles las delegaciones generales, indefinidas o imprecisas; por lo que, dado que expresamente se ha concedido delegación para modificar el Código



Tributario, no considera válida una interpretación amplia del literal h del numeral 1 del artículo 2 de la Ley 30823, puesto que el referido concepto resulta contrario a la especificidad que debe caracterizar a la materia delegada.

### **C-1.2. Informe de José Palomino Manchego**

Mediante su escrito de fecha 3 de diciembre de 2019 la parte demandante adjunta el informe jurídico elaborado por José Palomino Manchego cuyos principales argumentos se resumen a continuación:

- En el informe de referencia se afirma que el Decreto Legislativo 1421 es totalmente inconstitucional por cuanto ha excedido el ámbito de las facultades para legislar en materia tributaria y financiera otorgadas mediante ley autoritativa, Ley 30823.
- Señala que si bien el artículo 104 de la Constitución regula la posibilidad de que el Congreso delegue la facultad de legislar al Poder Ejecutivo, se deberá respetar el límite material.
- Se deriva de ello que los decretos legislativos que se emitan deberán desarrollar únicamente las materias identificadas en la ley autoritativa correspondiente, las cuales, además, deben ser interpretadas de manera restrictiva.
- Afirma que la delegación de la facultad para legislar es una excepción a la labor legislativa del Congreso de la República, por lo que deberá ser interpretada restrictivamente, debiendo referirse únicamente a las materias específicamente referidas por la ley autoritativa.

### **C-1.3. Informe de Víctor García Toma**

Mediante su escrito de fecha 3 de diciembre de 2019 la parte demandante adjunta el informe jurídico elaborado por Víctor García Toma cuyos principales argumentos se resumen a continuación:

- En el informe de referencia se afirma que en aplicación del principio de irretroactividad de las normas jurídicas, toda norma deberá aplicarse a eventos o sucesos que acontezcan de manera posterior a su entrada en vigor, y no a sucesos acontecidos *ex ante*. En ese sentido, la aplicación de determinada ley se realizará a todas aquellas situaciones existentes al momento de su entrada en vigor.
- Precisa que esta proscripción de la retroactividad tiene su excepción en la aplicación retroactiva de la ley penal cuando esta resulta favorable al procesado, contemplada en el artículo 103 de la Constitución.
- Sobre la base de lo expuesto, considera que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 conlleva una aplicación de normas jurídicas a situaciones producidas con anterioridad a su entrada en

vigor y, por ende, resulta manifiestamente inconstitucional por contravenir lo establecido en el artículo 103 de la Constitución.

- El Título Preliminar del Código Tributario adopta la regla de vigencia inmediata y por lo tanto prescribe que la ley se aplicará a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que se estén produciendo al tiempo en que la nueva ley entra en vigor. En consecuencia, no resulta conforme con la Constitución la aplicación retroactiva de la disposición cuestionada.
- De otra parte, sostiene que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 contraviene el principio constitucional de jerarquía normativa, toda vez que excede el objeto de la delegación de facultades.
- La disposición normativa regula el inicio del cómputo de los plazos de prescripción para exigir el pago de una deuda tributaria; no obstante, dicha materia no se encuentra incluida en la Ley Autoritativa. Por consiguiente, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 también resulta inconstitucional por la forma.

## **C-2. INFORMES JURÍDICOS PRESENTADOS POR LA PARTE DEMANDADA**

### **C-2.1. Informe de Francisco Eguiguren Praeli**

Mediante su escrito de fecha 28 de noviembre de 2019 el procurador público especializado en Materia Constitucional del Poder Ejecutivo adjunta el informe jurídico elaborado por Francisco Eguiguren Praeli cuyos principales argumentos se resumen a continuación:

- En el informe de referencia se afirma que la Constitución vigente recoge, en su artículo 103, la doctrina de “los hechos cumplidos” como principio general que rige en nuestro ordenamiento jurídico respecto a la vigencia de las leyes y la aplicación de las normas en el tiempo.
- Respecto al momento de entrada en vigor de la norma, la Constitución, en su artículo 109, consagra como regla la aplicación obligatoria de la ley desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo que la propia ley disponga una fecha posterior para su entrada en vigor. De ello resulta que el principio de publicidad sea uno de los requisitos fundamentales para la vigencia de la norma, toda vez que busca garantizar la seguridad jurídica y excluir la arbitrariedad.
- En materia tributaria, también rige este principio de publicidad en tanto que la Norma X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la ley que posterga su vigencia en todo o en parte.
- Añade que la prescripción es una institución jurídica que modula los efectos de la inactividad de quien, siendo titular de un derecho o de una facultad, no ejerce la

acción para exigirlos durante el lapso predeterminado por la ley, lo que conlleva la pérdida de la posibilidad de accionar su ejercicio.

- En el informe se sostiene que el inicio del plazo para que opere la prescripción se comienza a computar desde que se puede ejercitar la acción, es decir, desde que ambas partes tienen conocimiento de una obligación concreta y determinada, susceptible de ser exigida por el acreedor, pero que, ante la inacción de este, el sistema jurídico lo sanciona extinguiéndole la posibilidad de que pueda ver satisfecha dicha obligación.
- Respecto de la presunta inconstitucionalidad por la forma, sostiene que la ley delega facultades para contar con procedimientos tributarios más eficientes, y el Decreto Legislativo permite contar con reglas más claras respecto de los procedimientos en los cuales se solicita la declaratoria de la prescripción de una deuda tributaria, acelerando los tiempos de duración de tales procedimientos y tornándolos en eficientes. De esta forma, también se optimiza y fortalece la gestión del Tribunal Fiscal y de la Sunat tal como lo dispuso la Ley 30823.
- En relación con el fondo del asunto, se sostiene que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 buscó corregir la errada interpretación adoptada por la Resolución del Tribunal Fiscal 09789-4-2017, como precedente de observancia obligatoria, procediendo a precisar la adecuada interpretación y aplicación que correspondía dar a la norma contenida en el Decreto Legislativo 1113, en cumplimiento del principio de la aplicación inmediata de las leyes, previsto en los artículos 103 y 109 de la Constitución.
- Concretamente, lo que dicha disposición hace es aplicar el numeral 7, incorporado al artículo 44 del Código Tributario por el Decreto Legislativo 1113, al cómputo del plazo de prescripción para el cobro de deudas tributarias sobre obligaciones aún no prescritas, cuando el cómputo del plazo prescriptorio para la determinación se había iniciado hasta el 1 de enero de 2012, pero donde la resolución de determinación es notificada al contribuyente recién a partir del 28 de septiembre de 2012, fecha de entrada en vigor del referido Decreto Legislativo 1113.
- En el informe se sostiene que en caso de que se declarara fundada la demanda este Tribunal deberá determinar los efectos que dicha sentencia tendrá en el tiempo. Es decir, tendrá que precisar necesariamente si le otorga efectos retroactivos a su decisión, o si esta será aplicable a partir de su publicación lo que supone que se aplique solo a situaciones jurídicas que se produzcan desde ese momento.
- Concluye que la disposición impugnada resulta conforme con la Constitución, toda vez que da cumplimiento al mandato contenido en los artículos 103 y 109 de la Constitución, sobre la aplicación inmediata de la nueva ley a hechos y relaciones jurídicas que se producirán luego de su entrada en vigor.
- El informe concluye que resulta poco probable que el Tribunal Constitucional pudiera declarar inconstitucional la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421. No obstante, tal eventualidad podría

presentarse al considerar que la ley autoritativa no confirió delegación expresa para legislar en materia de prescripción y del cómputo del plazo para que la administración pueda exigir el pago de las deudas tributarias, pero, en todo caso, la sentencia debería adoptar la regla general de no otorgarle a dicha decisión efectos retroactivos.

### C-2.2. Informe de Marcial Rubio Correa

Mediante su escrito de fecha 9 de enero de 2020 el procurador público especializado en Materia Constitucional del Poder Ejecutivo adjunta el informe jurídico elaborado por Marcial Rubio Correa cuyos principales argumentos se resumen a continuación:

- En el informe de referencia se afirma que el Decreto Legislativo 1113, entre sus diversas modificaciones al Código Tributario, introdujo el inciso 7 en el artículo 44 y esta resultó la modificación más importante por cuanto refleja la manera en que tanto la Sunat como el Tribunal Fiscal vinieron interpretando la estructura del derecho tributario en esta materia.
- Se sostiene que la Administración Tributaria solo puede fiscalizar y determinar la deuda tributaria luego que el contribuyente presentó su declaración o, cuando debiendo haberla presentado, no lo hizo.
- Adicionalmente, cita el artículo 115 mediante el cual se dispone que una vez notificadas las resoluciones de determinación o de multa, la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. Afirma que, de conformidad con la teoría universal de la prescripción, el término inicial de la acción de cobranza solo puede comenzar con la acción de cobro disponible, es decir, en el momento en que se notifica la respectiva resolución de determinación o de multa y no antes.
- Ello debido a que hasta antes de ese momento no se conoce la existencia de una deuda ni su monto. Añade que si no es posible ejercitar la acción no puede haberse iniciado la prescripción porque este instituto jurídico es consecuencia de la inacción del acreedor para cobrar su crédito.
- Por otro lado, se manifiesta que la afirmación que realiza la parte demandante es errada al sostener que la prescripción de la acción de fiscalización y determinación, la de la acción de imposición de multa y la de la acción para cobrar ambas, empiezan simultáneamente por mandato del artículo 44 del Código Tributario, toda vez que de ser cierta, la Administración al dictar la resolución de determinación a los tres años y once meses desde que puede hacerlo, la acción de cobro solo podría efectuarse en 30 días.
- Sostiene que si esto fuese así el Código Tributario resultaría completamente inoficioso, dado que en la práctica no se podría cobrar la deuda determinada por la Sunat. En ese sentido, la interpretación que trae el Decreto Legislativo 1113 sobre la estructura sistemática del código tributario es la más racional, además de haber sido la que imperó durante los primeros 16 años de este siglo.

- Sostiene que en la demanda de inconstitucionalidad se citan diversos fundamentos de la Sentencia 0002-2006-PI/TC, pero ignora el fundamento 16 que es la *ratio decidendi* y mediante el cual el Tribunal sostuvo que una nueva norma no solo se aplica a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas futuras, sino también a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma anterior, pero que aún se encuentran en proceso de desarrollo al entrar en vigor la nueva norma.
- Finalmente, alega que la demanda no solo contradice lo establecido en el fundamento 16 de la Sentencia 0002-2006-AI/TC, sino que además pretende resucitar la teoría de los derechos adquiridos al sostener que el Decreto Legislativo 1113 solo puede regular los inicios del cómputo de prescripción que ocurrieran a partir de su entrada en vigor, esto es, desde el 28 de septiembre de 2012.
- Sostiene que lo que concretamente indica el demandante es que el término inicial del plazo de prescripción es un derecho adquirido que ya no puede modificarse, y esta afirmación resulta completamente falsa; primero porque en la prescripción hay interrupción como suspensión y, segundo, porque la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, tal como el Tribunal Constitucional ha desarrollado en el fundamento 16 de la citada sentencia.
- Por último, advierte que la aplicación del principio de los derechos adquiridos es contraria a la Constitución de manera literal y a la jurisprudencia constitucional peruana.

## II. FUNDAMENTOS

### §1. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD POR LA FORMA DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421

1. El artículo 104 de la Constitución contempla la legislación ejecutiva mediante decretos legislativos, los cuales son fuentes de derecho que el Ejecutivo expide en ejercicio de una competencia que le es propia, dentro de las materias y en el plazo que establezca la ley autoritativa o de habilitación.
2. Así, la expedición de un decreto legislativo es consecuencia del ejercicio de dos tipos de competencias que corresponden, a su vez, a dos poderes del Estado. Por un lado, el Congreso, quien siendo titular de la política legislativa del Estado se le ha investido de la competencia constitucional, de ejercicio discrecional, para delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de regular, mediante decretos legislativos, algunos temas que se encuentran dentro de su ámbito de competencia. Y, por otro lado, el Poder Ejecutivo, al cual se le ha investido de la competencia normativa de dictar decretos legislativos, con rango de ley, siempre que medie la correspondiente autorización del Parlamento para expedirlos.

3. Tal como ocurre en la mayoría de los actuales sistemas constitucionales, en nuestro ordenamiento jurídico, si bien el titular originario de la función legislativa es el Congreso (artículo 102, inciso 1), tal facultad también puede ser desarrollada excepcionalmente por el Poder Ejecutivo, vía una delegación explícita y específica de facultades, sin que el Legislativo abdique de su función, expresamente encomendada por la propia Constitución.
4. Empero, debe precisarse que los decretos legislativos solo deben desarrollar las materias especificadas en la ley autoritativa correspondiente, las cuales, además, deben ser *interpretadas de manera restrictiva*, más aún cuando se trata de instituciones importantes como, por ejemplo, la referida a la prescripción vinculada al sistema constitucional tributario.
5. Las delegaciones genéricas o imprecisas volverían virtualmente inútil el propio sentido o utilidad de la ley autoritativa que, precisamente, existe para definir qué es lo que se delega y qué es lo que se deja fuera del ámbito de la delegación. De lo contrario, bastaría apelar a los membretes o materias genéricas para que todo tipo de regulación por parte del Poder Ejecutivo sea posible.
6. En el presente caso, no se observa que la Ley Autoritativa N° 30823 haya establecido una específica delegación de facultades al Poder Ejecutivo para modificar las normas relativas a la aplicación temporal en el cobro de los tributos, por lo que este Tribunal considera que el Decreto Legislativo 1421 resulta ser inconstitucional por la forma, pues ha excedido el ámbito de las facultades para legislar en materia tributaria y financiera otorgadas mediante la precitada Ley N° 30823.
7. Para mayor ilustración, corresponde señalar que tal ley autoritativa, en materia tributaria y financiera, delegó expresamente las siguientes facultades:

**“Artículo 2. Materias de la delegación de facultades legislativas**

En el marco de la delegación de facultades a la que se refiere el artículo 1 de la presente ley, el Poder Ejecutivo está facultado para legislar sobre las siguientes materias:

1) En materia tributaria y financiera, a fin de:

a) Modificar la Ley del Impuesto a la Renta respecto a los criterios de domicilio de las personas jurídicas; las rentas presuntas y las tasas para los servicios que hayan sido prestados parte en el país y parte en el extranjero; normas sobre precios de transferencia; venta indirecta de acciones; tratamiento de establecimientos permanentes; criterios para determinar cuándo una entidad constituida en el exterior va a ser contribuyente del impuesto a la renta; deducción de gastos empresariales a fin de que estos no se utilicen indebidamente para generar escudos fiscales o financiar gastos personales, pudiendo efectuar modificaciones sobre normas sectoriales; incorporar cláusulas antielusivas específicas; establecer una tasa especial

para dividendos en el marco de contratos de estabilidad jurídica para mantener la carga combinada del 33%; las retenciones y pagos a cuenta del impuesto por rentas de segunda y cuarta categoría; regular el tipo de cambio aplicable a operaciones realizadas por personas naturales y sujetos no domiciliados; obligación de pagar el monto equivalente a la retención en operaciones con sujetos no domiciliados; incorporar una definición de “devengo”; y la determinación del impuesto a la renta de personas naturales, incluyendo renta bruta, renta neta y deducciones, las cuales deberán ser sustentadas con comprobantes de pago, con la finalidad de otorgar seguridad jurídica, reducir la evasión y elusión tributaria, ampliar la base tributaria, simplificar el sistema tributario, mejorar la progresividad del sistema tributario, eliminar posibilidades de arbitraje y fomentar el uso de comprobantes de pago.

Las presentes medidas no implican el incremento de la tasa del impuesto a la renta empresarial de los contribuyentes domiciliados en el Perú; tampoco implica la modificación de la tasa máxima y el tramo inafecto del impuesto a la renta que grava las rentas de trabajo de los contribuyentes domiciliados, ni la modificación sobre el tratamiento tributario de las micro y pequeñas empresas (MYPE).

b) Modificar la legislación en materia tributaria y financiera a fin de promover la inversión, establecer mejoras sobre el tratamiento tributario aplicable al Fideicomiso de Titulización para Inversión en Renta de Bienes Raíces (FIBRA) y al Fondo de Inversión en Renta de Bienes Inmuebles (FIRBI), y establecer mejoras sobre la transferencia de facturas negociables.

c) Crear un producto previsional no obligatorio, inafecto del impuesto a la renta de las personas naturales y de la contribución al Seguro Social de Salud (EsSalud) para los afiliados que retiraron los fondos de sus cuentas individuales de capitalización en el marco de la Ley 30425, sin que ello implique modificar las normas que permiten el retiro de hasta el 95,5% de los fondos de las cuentas individuales de capitalización de los afiliados al Sistema Privado de Pensiones; ni la Ley 30478, Ley que modifica el artículo 40 y la vigésimo cuarta disposición final y transitoria del TUO de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones.

d) Modificar el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante el Decreto Supremo 055-99-EF, a fin de actualizar la normatividad vigente y cubrir vacíos o falta de claridad en la norma que impiden su correcta aplicación en lo que respecta a la determinación y ámbito de aplicación del impuesto; e incorporar sus alcances para los juegos de casino, máquinas de tragamonedas y apuestas on-line en el ámbito de aplicación del impuesto selectivo al consumo (ISC), tomando en cuenta los parámetros de constitucionalidad establecidos por el Tribunal Constitucional; sin que ello implique la modificación de la tasa del impuesto general a las ventas o del impuesto de promoción municipal.

e) Modificar el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT) como mecanismo de control tributario a fin de evitar el uso indebido del fondo de detracciones y optimizar la operatividad del Sistema. No podrá legislarse sobre el régimen de infracciones y sanciones.

f) Modificar y uniformizar la legislación nacional a fin de promover y regular el uso generalizado de comprobantes de pago electrónicos y simplificar las obligaciones de los contribuyentes, incluyendo aquella relacionada con certificados digitales; adecuar la normativa a los sistemas electrónicos empleados por los contribuyentes para la emisión de comprobantes de pago y llevado de libros o registros; y establecer la aplicación del Código Tributario a infracciones, sanciones y procedimientos de cobranza a los operadores de servicios electrónicos.

Se podrá modificar el régimen de infracciones y sanciones vinculado a comprobantes de pago, libros y registros físicos y electrónicos.

g) Modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF, a fin de brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar, estableciendo la configuración de infracciones y sanciones vinculadas con dicha disposición; establecer parámetros para su no aplicación a las micro y pequeñas empresas (MYPE); y ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales por aplicación de la cláusula antielusiva general, garantizando el derecho al debido proceso de los contribuyentes. Además, establecer modificaciones a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes, así como medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria relativas a las reglas sobre medidas cautelares.

h) Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio. Queda prohibido derogar, sustituir o modificar la Ley de Presupuesto y la Ley de la Cuenta General de la República; así como regular materias reservadas a la Ley 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, al Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante el Decreto Supremo 017-93-JUS, o que afecten su autonomía.

i) Simplificar la regulación y demás aspectos referentes a la cobertura y acceso a los regímenes especiales de devolución del impuesto general a las ventas (IGV) orientados a promover y agilizar la inversión en el país, a fin de brindar mayor celeridad y eficiencia para su acogimiento; sin que ello implique la creación de nuevos regímenes especiales de devolución.



j) Modificar el Decreto Legislativo 813, Decreto Legislativo que aprueba la Ley Penal Tributaria, y la Ley 28008, Ley de los Delitos Aduaneros, a fin de optimizar los procesos judiciales, adecuándolas a la nueva normativa procesal e incorporando figuras punitivas que eviten o reduzcan el pago de tributos.

k) Adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) y las mejores prácticas internacionales para la lucha contra la elusión y evasión fiscal, el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo; garantizar la asistencia administrativa mutua con fines fiscales, como la adopción de estándares de acceso, disponibilidad e intercambio de información del beneficiario final de las personas jurídicas y entes jurídicos, previendo que los profesionales del derecho y de las ciencias contables y financieras deban proporcionar dicha información a la autoridad competente cuando accedan a ella en una condición o situación distinta al ejercicio profesional, respetándose los derechos y principios previstos en la Constitución Política del Perú; evitar la doble imposición internacional; y modificar el tratamiento del secreto bancario para fines internos sobre la información financiera contenida en el artículo 143-A de la Ley 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, sin contravenir lo previsto en el último párrafo de dicho artículo, estableciendo montos mínimos, garantizando estándares internacionales de seguridad informática, y respetando los derechos y principios previstos en la Constitución Política del Perú. Asimismo, implementar mecanismos de transparencia sobre los beneficiarios finales y regular la extinción de sociedades inactivas, para prevenir y combatir el fraude tributario y los delitos económicos. (...)"

8. Lo que esta última norma únicamente ha señalado y de manera genérica, es que se pueden modificar las normas tributarias con el objetivo de hacer más eficientes los procedimientos tributarios (artículo 2, inciso 1, párrafo g). Sin embargo, esto, como se ha explicado, no puede ser interpretado extensivamente. Vale decir, como una habilitación para regular todo tipo de contenidos y mucho menos aquellos que incidan sobre derechos y garantías reconocidos en el contribuyente.
9. En el ejercicio de esta competencia para delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de normar en determinadas materias, que se supone debe ser excepcional, no son admisibles las delegaciones generales, indefinidas o imprecisas. Tampoco es admisible que en base a ellas se desprendan materias que originariamente no se contemplaron, bajo riesgo de sobrepasar los límites materiales otorgados. Y esto es lo que ha ocurrido en el presente caso con el decreto legislativo materia del mismo, pues en ninguna parte la ley autoritativa se dota de facultades al Ejecutivo para legislar sobre la prescripción tributaria. En consecuencia, debe ampararse la demanda en cuanto se invoca la infracción formal de la Constitución.

10. Cabe señalar que la especificación estricta de la delegación de facultades respecto a asuntos de importancia constitucional como lo es la prescripción tributaria, no es ajeno a tal cumplimiento. Basta observar la Ley 29884, que en su oportunidad delegó facultades al Poder Ejecutivo y expresamente en el literal c1, de su artículo segundo, estableció como materia delegada a la prescripción regulada por el Código Tributario. En dicha ocasión, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo 1113, que incorporó en el inciso 7, al artículo 44, del Decreto Supremo 135-99-EF (TUO del Código Tributario) un supuesto adicional sobre el cómputo de la prescripción tributaria.
11. Por lo demás, es importante resaltar que en nuestro país existe en los últimos años una acentuada tendencia a conferirle al Poder Ejecutivo todo tipo de facultades en materia tributaria, lo que podría llevarnos a un peligroso camino de renuncia o abdicación a potestades esenciales que el Congreso debería asumir de acuerdo con la Constitución y también de afectación de los derechos fundamentales del administrado, sobre todo si tenemos en cuenta que es el Ejecutivo, a través de los órganos competentes, el que se encarga del cobro de los tributos.
12. Sobre el particular, la reserva de ley en materia tributaria debe ser entendida en el sentido que, en la aprobación de cuestiones relativas a tributos, participe el pueblo a través de sus representantes en el Congreso, los que deberán debatir y formarse una convicción respecto del proyecto, como corresponde. Ello no ocurre si se delegan facultades para regular la materia tributaria al Poder del Estado que finalmente cobrará el tributo.
13. Una cosa es que por excepción el Congreso pueda delegar facultades en materia tributaria, y otra diferente, que lo excepcional se termine convirtiendo en una regla como parece suceder en nuestro medio. Por ello, este Tribunal Constitucional invoca a los poderes del Estado para que facultades en materia tributaria se soliciten y se otorguen de modo excepcional, cumpliendo estrictamente el diseño constitucional tributario establecido por voluntad del legislador constituyente que confiere al Congreso la competencia tributaria bajo el principio de reserva de ley, como garantía de participación del pueblo, a través de sus representantes, en la creación, aprobación, modificación, exoneración o derogación de tributos.

## §2. APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

14. El tema de la aplicación de las normas jurídicas en el tiempo es un asunto que ha sido abordado expresamente por el legislador constituyente. Al respecto, el artículo 109 de la Constitución establece que:

---

1 Artículo 2 de la Ley 29884. Delegación de facultades. En el marco de la delegación, el Poder Ejecutivo está facultado para:

(...)

c) Facultades referidas a los procedimientos de fiscalización y cobranza de la deuda tributaria, con la observancia de los derechos del contribuyente; así como, **el perfeccionamiento de las reglas del domicilio, prescripción**, presentación de declaraciones y de la revocación, modificación o sustitución de los actos administrativos. (las negritas son nuestras).

La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

15. Esta regla se complementa con la incorporada en el artículo 103 de la Constitución. Dicha disposición establecía originalmente que:

Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo.

16. De lo expuesto, surge que, en principio, las normas rigen a partir del momento de su entrada en vigor y carecen de efectos retroactivos. Si bien esta regla resultaba bastante clara, es innegable que al momento de su aplicación se generaban ciertos conflictos; por ejemplo, cuando una nueva norma entra a regular una relación o situación jurídica que no se ha agotado pero que comenzó a desarrollarse conforme a pautas distintas antes de que entre en vigencia.
17. Es decir, se presentaba una situación en la que se debía determinar si la relación o situación jurídica se regía por la norma vigente cuando comenzó a desarrollarse o si, por el contrario, debe aplicarse aquella norma que acaba de entrar en vigencia y modifica el *statu quo*. A fin de resolver este problema se habían desarrollado dos posibles soluciones radicalmente diferentes a partir de lo que se denominara como teoría de los hechos cumplidos o, en sentido contrario, teoría de los derechos adquiridos.
18. A fin de resolver esta controversia latente se aprobó la Ley de Reforma de la Constitución 28389 y, a partir de ese momento, el artículo 103 de la norma fundamental pasó a establecer que:

(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos: salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.

19. El constituyente al introducir esta regla opta por la teoría de los hechos cumplidos fijando el deber de aplicar las normas a todos los supuestos que no se hubiesen concluido con la norma anterior salvo en materia penal cuando favorece al reo.
20. Como se puede apreciar, la norma que se incorpora al sistema no incide sobre las relaciones o situaciones jurídicas propiamente dichas sino respecto de las consecuencias que al momento de su entrada en vigencia se están produciendo y excluye expresamente aquellas que se agotaron en el pasado.
21. La prohibición de la aplicación retroactiva explicitada en el artículo 103 glosado supone un límite claro que impide extender los efectos del nuevo régimen a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que se hubiesen agotado antes de la entrada en vigor de la nueva norma.

22. En relación con lo anterior, este Tribunal ha dicho que "(...) nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes" (Sentencia 0606-2004-AAITC, fundamento 2).
23. En conclusión, existen dos ámbitos en los que no se aplica la norma que se incorpora al ordenamiento:
  1. El de las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas extinguidas al amparo de la norma anterior; y,
  2. El de los casos en que la norma penal anterior resulte más favorable para el reo.
24. Lo expuesto *supra* aplica al ámbito de la vigencia de las normas tributarias, incluyendo la retroactividad benigna en los procesos sancionadores, pero a estas se ha añadido una previsión especial por cuanto el artículo 74 establece que “no surten efecto” cuando hayan sido aprobadas en infracción de los principios que dicha disposición desarrolla. Esta particularidad ha permitido que este Tribunal Constitucional declare la inconstitucionalidad de determinadas normas tributarias con efecto retroactivo (vgr. Sentencia 0033-2004-AI/TC).
25. Concordante con el marco constitucional indicado, el artículo X del Título Preliminar del Código Tributario establece que:

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.
26. Visto lo expuesto y considerando lo decidido por este Tribunal Constitucional en casos anteriores, para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y, consecuentemente, el principio de aplicación inmediata de las normas a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que no se hayan agotado (0002-2006-AI/TC, fundamento jurídico 12).

### **§3. SOBRE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA**

27. El primer párrafo del artículo 74 de nuestro Texto Constitucional establece el principio de legalidad tributaria con relación a la creación de los tributos. Así, dispone lo siguiente:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.
28. El instituto de la prescripción en materia tributaria permite liberar al deudor de la obligación tributaria (deuda tributaria y no tributaria), como consecuencia del

cumplimiento del plazo establecido por mandato legal para que la Administración requiera su cobro. En dicho sentido, se aprecia que la prescripción es una forma de extinción de la potestad tributaria acorde con el principio de legalidad antes mencionado.

29. Es importante enfatizar que, en nuestro modelo constitucional, el régimen tributario se encuentra a cargo de la Administración Tributaria, que, a su vez, es la responsable de requerir oportunamente el cumplimiento de la deuda (recaudación tributaria), dentro del periodo legalmente establecido para su ejecución, observando cada uno de los principios y derechos que la Constitución establece.
30. Nuestro ordenamiento legal define a la prescripción tributaria en el párrafo final del artículo 27 del Código Tributario, Decreto Legislativo 816, en los siguientes términos: “La prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones”.

Siendo ello así, es claro que la prescripción extingue la potestad tributaria del Estado tanto para la determinación de la deuda como para su cobro.

31. Ahora bien, es importante señalar que el artículo 43 del mencionado Código Tributario establece cuales son los plazos de prescripción de la deuda tributaria – 4, 6 o 10 años dependiendo del supuesto aplicable–, mientras que el artículo 44 establece los términos para el inicio de su contabilización y el artículo 45 las formas de interrupción de la prescripción.
32. Si bien es cierto que las mencionadas características son reglas generales, estas permiten conocer con precisión el inicio de la contabilización del plazo que tiene la administración pública para que, en ejercicio de su potestad tributaria, reclame al contribuyente la deuda generada por la obligación del pago de impuestos.
33. En este sentido, las características legales atribuidas por el legislador a la prescripción tributaria, permiten identificar en ella una herramienta jurídica razonable para el cobro de la deuda (tributaria y no tributaria) a favor de la recaudación fiscal, quedando incluso garantizado este si se presentan los supuestos legales de interrupción de su plazo. Sin embargo, tal regulación también se identifica como una garantía a favor del contribuyente, pues le permite, por mandato legal –cumpliendo los requisitos que la ley establece–, liberarse de dicha deuda al cumplirse el plazo establecido, castigando así la inactividad de la administración pública con la extinción de su potestad tributaria (capacidad estatal de determinación y cobro de la obligación tributaria).
34. Es importante precisar que la prescripción tributaria es una institución jurídica que modula los efectos de la inactividad de quien, siendo titular de un derecho o de una facultad, no ejerce la acción para exigirlos durante el lapso predeterminado por la ley, lo que conlleva la pérdida de la posibilidad de accionar su ejercicio. Es importante enfatizar que la inactividad de la administración tributaria no puede ser

“*ad infinitum*”, tal es así que el Código Tributario regula la prescripción como una forma de extinción de la potestad tributaria.

35. En particular, la prescripción extintiva es una institución jurídica en virtud de la cual quien tenía derecho a exigir determinada prestación pierde esa posibilidad por el mero paso del tiempo. El obligado se libera del deber de cumplimiento cuando quien tiene la posibilidad de exigírsela no actúa diligentemente.
36. Una institución de esta naturaleza persigue una finalidad clara que consiste en evitar que el ejercicio de la potestad de demandar el cumplimiento de un deber quede abierto indefinidamente.
37. Este Tribunal sostuvo que la prescripción extintiva se encuentra relacionada de modo inescindible con el principio de seguridad jurídica. Al respecto sostuvo que:

“(…) la figura jurídica de la prescripción no supone la denegatoria del derecho en cuestión, sino, en todo caso, la restricción del remedio procesal para exigirlo, lo cual no debe olvidarse, constituye también la defensa de otro bien constitucional en la medida que se protege por esta vía la seguridad jurídica” (Sentencia 4272-2006-AA/TC, fundamento jurídico 5).

38. En el ámbito tributario, el transcurso del plazo legal específicamente establecido en el Código Tributario **extingue** la acción por parte de la administración tributaria para exigir legítimamente un derecho al deudor del tributo o la multa.
39. Dicho, en otros términos, la prescripción limita temporalmente el alcance de la potestad tributaria de la administración frente a los contribuyentes de modo que el transcurso del plazo legal impide que se requiera coercitivamente el cumplimiento de las obligaciones presuntamente omitidas.

#### **§4. REGLAS SOBRE PRESCRIPCIÓN CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 43 Y 44 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

40. El artículo 43 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816, dispone que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe:
  1. Como regla a los 4 años;
  2. A los 6 años para quienes no hubieren presentado la declaración;
  3. A los 10 años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.
41. La disposición mencionada regula el plazo aplicable a tres aspectos distintos:
  1. La determinación;

2. El cobro de obligaciones; y
  3. La aplicación de sanciones.
42. De otra parte, corresponde advertir que la prescripción de las obligaciones está compuesta por un aspecto objetivo que comprende, a su vez, dos elementos: el lapso o *iter* y el punto de inicio del cómputo. De otra parte, existe también un aspecto subjetivo que está referido a la inacción de quien tiene legitimación para exigir el cumplimiento de la obligación.
43. La disposición contenida en el artículo 43 se refiere única y exclusivamente al lapso que debe transcurrir para que opere la prescripción y, como ya se pusiera de relieve, se refiere tanto a la determinación de la obligación tributaria, como a la acción para exigir el pago y para aplicar sanciones.
44. En el presente caso, interesa el aspecto objetivo del plazo para el cobro de obligaciones tributarias o multas (especialmente en lo relacionado con el inicio del cómputo) que es aquello con lo que se relaciona la disposición impugnada del Decreto Legislativo 1421.
45. El Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816, establece en su artículo 44 las reglas para el cómputo del plazo de prescripción:
- “Artículo 44.- El término prescriptorio se computará:
1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
  2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.
  3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
  4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.
  5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.”.

46. El Decreto Legislativo 953, incorporó una regla adicional a las antes señaladas, pero a través de la modificación del Decreto Supremo 135-99-EF, que aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario. Así, el inciso 6, del artículo 44, del mencionado TUO, dispone lo siguiente:

“Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos”.

47. Como se podrá apreciar, estas disposiciones no fijan un plazo diferenciado para la determinación, el cobro o la imposición de sanciones. Naturalmente que solo puede ponerse al cobro lo que se encuentre previamente determinado, pero las

normas legales vigentes hasta entonces no fijaban ninguna regla especial sobre el particular.

48. Es a partir de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo 1113 al Decreto Supremo 135-99-EF (Texto Único Ordenado del Código Tributario) que se diferencia el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones orientadas a determinar la obligación tributaria o imponer sanciones del aplicable al inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago.
49. El artículo 4 de dicho decreto legislativo introduce el inciso 7 en el artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario disponiendo que el término prescriptorio se computará:

“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”.

50. Dicha disposición no modifica el plazo de prescripción, que se encuentra determinado en el ya citado artículo 43, sino el momento en el que se inicia el cómputo de este.

#### **§5. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD POR EL FONDO DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421**

51. La disposición cuestionada mantiene la diferenciación entre el plazo de prescripción para la determinación de la obligación y el aplicable al cobro de la obligación determinada o de la multa, pero modifica el punto de inicio del cómputo de este último en los casos en que esto sucedió antes de la vigencia del Decreto Legislativo 1113.
52. Corresponde comenzar resaltando que el punto de inicio, a diferencia del lapso, ocurre en un momento preciso y no transcurre. Se produce instantáneamente y agota su efecto al poner en marcha el transcurso del plazo.
53. Evidentemente, lo que transcurre en el tiempo es el plazo previsto en el artículo 43, pues el punto de inicio de dicho plazo es uno fijo y determinado que ocurre en un específico momento.
54. El Tribunal Fiscal en la Resolución 09789-4-2017 sostuvo que:

“(…) una vez que ha ocurrido el inicio y el cuerpo del plazo viene transcurriendo, no es posible que se produzca un "nuevo inicio" referido a este mismo plazo, sino que solamente podría ocurrir que el que ya venía corriendo sea interrumpido”.

55. Este criterio condujo a decidir que la modificación en el punto de inicio del cómputo del plazo de prescripción incorporado en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario por el Decreto Legislativo 1113 solo podía tener efecto desde



que este entrara en vigencia sin que resulte aplicable a los casos en los que el plazo se había comenzado a computar.

56. Efectivamente, en dicha resolución se dejó establecido con carácter de precedente de observancia obligatoria que:

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

57. Este criterio interpretativo no vincula más que a los órganos de la administración tributaria por cuanto de acuerdo con el artículo 154 del Código Tributario puede ser modificado por vía reglamentaria o por ley.
58. Naturalmente que tampoco puede ser considerado como criterio vinculante para este Tribunal Constitucional que ha sido diseñado por la norma fundamental como "Órgano de control de la Constitución".
59. Corresponde advertir que como señala el Poder Ejecutivo en su contestación de demanda, el Tribunal Fiscal en resoluciones posteriores a la publicación de la norma impugnada en autos no siguió el mismo criterio respecto del cambio del punto de inicio de la prescripción.
60. Efectivamente, en el Expediente 00753-4-2019 dejó sentado que:

"(...) en aplicación de lo previsto en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, al tratarse el presente caso de un procedimiento en trámite y/o pendiente de resolución, para establecer el inicio del cómputo de los plazos de prescripción de la acción para exigir el pago de las mencionadas deudas materia de análisis, cuyos plazos de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas con posterioridad al 28 de setiembre de 2012 dentro de los plazos de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, resulta de aplicación lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, por lo que, el cómputo de los plazos de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en los mencionados valores, se inició el día siguiente de su notificación, esto es, el 7 de noviembre de 2017" (página 6).

61. Esta resolución no tiene carácter de precedente de observancia obligatoria, pero en todo caso revela un criterio interpretativo objetivamente diferente al que usara cuando emitió la Resolución 09789-4-2017. Naturalmente que ni aquella ni esta

constituyen un criterio- que resulte vinculante para este órgano de control de la Constitución como ya se advirtiera *supra*.

62. Francisco Eguiguren, en el informe aportado por el Poder Ejecutivo, sostiene que la norma impugnada buscó corregir la errada interpretación adoptada por la resolución del Tribunal Fiscal 09789-4-2017 “procediendo a precisar la adecuada interpretación y aplicación que correspondía dar a la norma contenida en el Decreto Legislativo 1113” (fojas 291 vuelta del expediente).
63. Al respecto, debe comenzarse señalando que solo puede ser considerada como una norma interpretativa aquella que declara o fija el sentido de otra que fue dictada con anterioridad, pero sin modificar su alcance o contenido.
64. Este Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de advertir sobre el riesgo que pueden entrañar las normas presuntamente interpretativas que en realidad fijan nuevas reglas:

“El problema que se plantea con este tipo de normas es que a veces el Legislador pretende atribuir un efecto interpretativo a normas que, en el fondo, no lo son. Estas aparentes normas interpretativas deberían entrar en vigencia a partir del día siguiente de su publicación, y no desde la entrada en vigencia de la supuesta norma interpretada, ya que en estos casos no existe una unidad normativa esencial entre ambas normas” (Sentencia 0002-2006-PI, fundamento jurídico 22).
65. La Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 se limita a disponer que el plazo de prescripción “(...) 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”.
66. La disposición cuestionada incide sobre aquellos casos en los que el término prescriptorio para exigir el pago comenzó a contarse conjuntamente con el aplicable a la determinación o imposición de sanciones, es decir, los anteriores a la separación de ambos plazos que, como ya se señalara, ocurrió con la vigencia del Decreto Legislativo 1113.
67. Queda claro que no introduce una regla interpretativa desde el momento que no discrimina entre las normas que podrían desprenderse de la disposición optando por alguna de ellas, sino que se limita a fijar autónomamente un nuevo momento para iniciar el cómputo de la prescripción.
68. Por lo tanto, corresponde descartar la posibilidad de que la regla sometida a control pueda ser considerada como interpretativa en los términos planteados en el informe citado que aportara el Poder Ejecutivo.

69. Este Tribunal Constitucional advierte que la disposición impugnada no modifica el lapso por el que se extiende la prescripción, que efectivamente es el elemento que transcurre, sino que varía el otro elemento objetivo que es el punto de inicio del cómputo que resulta fijo y, por lo tanto, incide en todos aquellos casos en que la prescripción hubiese comenzado a desarrollarse.
70. De esta forma, queda claro que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 supone una aplicación retroactiva de un nuevo punto de inicio del cómputo de la prescripción a casos en los que dicho evento ya se había producido y, por lo tanto, se infringe el artículo 103 de la Constitución.
71. No se trata de una forma de reconocer derechos adquiridos, este Tribunal mantiene su uniforme jurisprudencia en torno a la efectividad y vigencia de la teoría de los hechos cumplidos como criterio recogido en el artículo 103 de la Constitución.
72. El *quid* de la cuestión en este caso es que la norma sometida a control resulta aplicable a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas *existentes*, pero afecta a unas que ya agotaron su efecto en el pasado, cuando se puso en marcha el plazo de prescripción.
73. Queda claro entonces que la disposición objeto de control se encuentra reñida con el principio constitucional de irretroactividad de las normas jurídicas al aplicarse a situaciones previamente agotadas.
74. Una interpretación distinta conduciría a la posibilidad de que el Congreso de la República por medio de la ley o el Poder Ejecutivo a través de la legislación delegada vayan modificando en forma periódica y retroactiva el punto de inicio del cómputo del plazo de prescripción y, en consecuencia, las obligaciones tributarias nunca prescribirían, dejando al contribuyente en una relación jurídica que nació asimétrica, en una totalmente arbitraria.
75. Esto no quiere decir que el legislador no pueda introducir en el ordenamiento disposiciones que modifiquen el inicio del cómputo del plazo de prescripción de cualquier tipo de obligación incluidas las tributarias. Por supuesto que puede, siempre que lo haga de conformidad con los parámetros constitucionales, pero dicha norma no podrá surtir efectos retroactivos que supongan un nuevo inicio del cómputo del plazo de prescripción.
76. Efectivamente, el momento de inicio del plazo de prescripción es un hecho que no transcurre, sucede inmediatamente cuando se produce el supuesto previsto por la ley y, por lo tanto, cualquier modificación de este aspecto se aplicará a partir de la entrada en vigor de la nueva norma.
77. Una previsión legal que modifique el momento a partir del cual se computa el plazo de prescripción aplicable a situaciones previamente agotadas supondría una

infracción del principio de irretroactividad reconocido por el artículo 103 de la Constitución que se mencionara *supra*.

78. Atendiendo a lo expuesto, corresponde declarar fundada la demanda y, en consecuencia, inconstitucional la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.
79. Respecto a la aplicación de la presente sentencia en el tiempo, esta surtirá efectos a partir de su publicación, lo que supone que se aplique solo a situaciones jurídicas que se produzcan desde ese momento.
80. Finalmente, y a fin de evitar que en lo sucesivo el legislador derivado se exceda en la emisión de normatividad que tienda a habilitar la potestad tributaria sine die, este Tribunal considera que las reglas para el cómputo del inicio del plazo de prescripción establecidas en el artículo 44 del Código Tributario (Decreto Legislativo 816) y el inciso 7 del artículo 44 del Decreto Supremo 135-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, se encuentran circunscritas en cuanto a su interpretación al cumplimiento estricto de los plazos de prescripción establecidos por el artículo 43 del Código Tributario, no debiendo excederse los procesos de fiscalización tributaria y el cobro de la deuda determinada, de dichos plazos.

### III. FALLO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda interpuesta por el Colegio de Abogados de La Libertad y, en consecuencia, inconstitucional la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.
2. **INTERPRETAR** que las reglas para el cómputo del inicio del plazo de prescripción establecidas en el artículo 44 del Código Tributario (Decreto Legislativo 816) y el inciso 7 del artículo 44 del Decreto Supremo 135-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, se encuentran circunscritas al cumplimiento estricto de los plazos de prescripción regulados por el artículo 43 del Código Tributario, no debiendo excederse de dichos plazos los procesos de fiscalización tributaria y de cobro de la deuda determinada.

S.

**BLUME FORTINI**

## VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO FERRERO COSTA

Con el debido respeto por la posición de nuestros colegas magistrados emitimos el presente voto singular, por las consideraciones que exponemos a continuación.

El artículo 104 de la Constitución Política del Perú, en su primer párrafo, señala lo siguiente:

El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.

Este Colegiado ha dicho, en la sentencia recaída en el expediente 008-2016-PI/TC (fundamento 6), que en nuestro sistema constitucional el ejercicio de la delegación de facultades legislativas se encuentra sujeto a determinados límites, como son “que la delegación legislativa debe ser concedida mediante ley autoritativa (límites formales), debe contener la indicación específica de la materia que se delega (límites materiales), así como el establecimiento de un plazo determinado (límites temporales)”.

Nos queremos centrar aquí en los “límites materiales” de la delegación legislativa, esto es la necesidad de que la ley autoritativa señale la materia específica a legislar por Poder Ejecutivo.

Sobre esos “límites materiales”, en este Colegiado hemos dicho, en la sentencia recaída en el expediente 0006-2014-PI/TC (fundamento 13), que la Constitución no impone la obligación de desarrollar o exponer de manera detallada o minuciosa el contenido que se debe incluir en el decreto legislativo, pero sí prohíbe “el uso o empleo de fórmulas manifiestamente generales, indefinidas o imprecisas” (cfr., también, sentencia del expediente 012-2011-PI/TC, fundamento 10.c).

Debemos recordar, además, que este Tribunal ha señalado, en la sentencia 015-2011-PI/TC, que la ley autoritativa es “una norma sobre la producción jurídica del decreto legislativo, es decir, una norma competente para condicionar su validez jurídica [...]. Y, en ese sentido, integra el parámetro o canon de control cada vez que se cuestione la constitucionalidad de un decreto legislativo” (fundamento 17).

En el caso de autos, el Decreto Legislativo 1421, cuya Primera Disposición Complementaria Transitoria es materia de la presente demanda de inconstitucionalidad, fue expedido en virtud de la Ley autoritativa 30823, “Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado”.

El inciso 1 del artículo 2 de la mencionada Ley autoritativa 30823, está dedicado a detallar la delegación legislativa en materia tributaria y financiera. En él no encontramos que se haya delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre el

cómputo del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria, como hace la norma objeto de la demanda de inconstitucionalidad.

El Decreto Legislativo 1421, en su parte considerativa, invoca que está facultado por la citada ley autoritativa a modificar el Código Tributario “a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes” y a “legislar en materia tributaria y financiera a fin de establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio”.

Similar sustento da el Poder Ejecutivo en la página 14 de la contestación de la demanda de autos.

Sin embargo, tales referencias a la ley autoritativa nos parecen muy amplias y generales para el contenido específico de la Disposición impugnada, que legisla sobre el inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria.

En efecto, la prescripción que aquí nos ocupa es la llamada “prescripción extintiva”, que es el instituto jurídico con el cual, por el transcurso del tiempo, se extingue la acción. No es pues un procedimiento tributario, como lo demuestra también su ubicación en el Código Tributario, por si no fuera suficiente el argumento conceptual apuntado.

Obviamente, la regulación de la prescripción tampoco tiene que ver con asuntos de gestión para un mejor servicio del Tribunal Fiscal o de la SUNAT.

Por lo expuesto, consideramos que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 intenta respaldarse en términos generales, indefinidos o imprecisos, que no cumplen con la especificidad en la materia delegada que exigen la Constitución y la jurisprudencia de este Tribunal.

Esto nos lleva a concluir que dicha Disposición no versa sobre materia específica delegada por la Ley 30823, por lo que es inconstitucional.

Cierto es que el Poder Ejecutivo, al contestar la demanda, ha presentado el Informe del grupo de trabajo del Congreso de la República sobre el Decreto Legislativo 1421, que concluye que éste se enmarca dentro de las materias delegadas por la ley autoritativa.

Sin embargo, dicho informe parlamentario, para llegar a tal conclusión, reconoce que ha recurrido a una “interpretación flexible a favor de la constitucionalidad de la norma” (p. 13), lo cual contradice la especificidad en la materia delegada, que, como hemos visto, manda la Constitución y la jurisprudencia de este Colegiado.

Por lo demás, y como es de sobra conocido, el control que haga el Congreso de la República, conforme al artículo 90 de su Reglamento, sobre los decretos legislativos, en modo alguno enerva o condiciona el control de constitucionalidad que este Tribunal ejerce por mandato del artículo 200, inciso 4, de la Constitución. Así lo reconoce el propio informe parlamentario aquí referido, cuando dice:



[...] el Grupo de Trabajo debe recordar que el control constitucional de los decretos legislativos que efectúa el Congreso de la República no impide que los particulares puedan recurrir a la jurisdicción constitucional para cuestionar, sea a través de un proceso de tutela de derechos como el amparo, o un proceso abstracto como el de inconstitucionalidad, total o parcialmente, un decreto legislativo en particular (p. 22).

Conforme al artículo 200, inciso 4, de la Constitución y al artículo 75 del Código Procesal Constitucional, una ley puede contravenir la Constitución por la forma. Tal es lo que ocurre con la norma *sub judice*, que, en nuestra opinión, vulnera el artículo 104 de la Constitución sobre legislación delegada.

Por tal motivo, debemos apartarnos de la ponencia del señor magistrado Ernesto Blume Fortini, pues no suscribimos sus objeciones sobre el fondo a la ley impugnada, ya que consideramos que el solo vicio de forma de ésta determina la necesidad de su expulsión del ordenamiento jurídico.

Asimismo, ya que entendemos que la disposición constitucional infringida es el artículo 104 de nuestra ley fundamental, la decisión de este Tribunal en sentido estimatorio no tiene efecto retroactivo, conforme al artículo 204 de la Constitución.

Nada hubiera sido más grato para nosotros que pronunciarnos en favor del fisco, si se tiene en cuenta que, en el año 2005, obtuvimos la confianza de la SUNAT para defenderla en el proceso de amparo que interpuso en su contra la empresa extranjera Engelhart Perú SAC, donde obtuvimos un triunfo en el Poder Judicial y éxito ante este ilustre Tribunal, bajo la presidencia del doctor Javier Alva Orlandini. Gracias a esta sentencia constitucional, recaída en el expediente 8605-2005-AA/TC, el fisco pudo cobrar más de 500 millones de dólares.

No obstante, fieles a nuestra tradición proveniente de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, donde nos formamos, hoy emitimos este voto inspirados en nuestra tesis doctoral en Derecho titulada, precisamente, *La prescripción extintiva*, con la que nos graduamos con los máximos honores, con un jurado integrado por los distinguidos maestros sanmarquinos José León Barandiaran, Mario Alzamora Valdez, Ulises Montoya Manfredi y Max Arias Schreiber Pezet, por lo que conocemos a cabalidad el tema que aquí nos ocupa.

A pesar de lo mediático de este caso, debemos ser conscientes y fieles a nuestra formación y a la verdad jurídicas.

No puedo dejar de expresar mi indignación por la abstención decretada del magistrado Sardón de Taboada, la misma que además fue resuelta por voto decisorio.

Como es obvio, el sentido de nuestro voto en modo alguno va dirigido a que el fisco deje de cobrar sus justas acreencias. Pero la recaudación tributaria debe desenvolverse dentro de los cauces del ordenamiento constitucional y a esta exigencia se concreta nuestro pronunciamiento, aunque resulte minoritaria la defensa de esta verdad.



Por estas consideraciones, nuestro voto es por declarar **FUNDADA** la demanda, únicamente por la inconstitucionalidad de forma de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.

S.

**FERRERO COSTA**

Lpderecho.pe



## VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

*La prescripción sólo se gana cuando ha culminado el respectivo plazo*

*Conforme al principio de igualdad en la aplicación de la ley, las empresas grandes deben pagar sus impuestos, al igual que lo hacen todos los contribuyentes de nuestro país, sin ninguna distinción*

Habiendo revisado los actuados del presente caso, mi voto es porque se declare **INFUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421. Mis argumentos principales son los siguientes:

- No existen vicios de forma en dicha disposición del Decreto Legislativo 1421, pues: i) respeta la “materia específica” delegada; ii) así ya se pronunció este mismo Pleno del Tribunal Constitucional, en casos similares; y, iii) el Congreso de la República, al revisar la materia delegada, ratificó que tal decreto respetaba la materia específica delegada por la respectiva ley autoritativa.

Adicionalmente a lo expuesto es importante mencionar que si revisamos las sentencias de los Expedientes 00006-2014-PI/TC (caso de comunicaciones de operaciones sospechosas), 00001-2014-PI (caso DICAPI) y 00005-2019-PI/TC (caso de la verificación de comprobantes de pago electrónicos a cargo de terceros), resueltos por este Pleno del Tribunal Constitucional, se puede apreciar que también se alegaba la inconstitucionalidad por la forma por parte de determinados Decretos Legislativos. En tales sentencias, este Pleno, utilizando una concepción amplia de la materia delegada, decidió que no existían vicios de forma sobre el particular.

- No existen vicios de fondo en dicha disposición del Decreto Legislativo 1421, pues: i) mientras no culmine el plazo de prescripción para determinar la deuda por parte de la administración tributaria, en virtud a la *teoría de los hechos cumplidos*, una norma, cuya entrada en vigencia se produjo antes de que culmine el plazo de prescripción antes referido, puede introducir una nueva causal de interrupción del plazo de prescripción para determinar la deuda: *la prescripción sólo se gana cuando culmina el respectivo plazo*; y, ii) antes de la expedición de la disposición cuestionada (Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, año 2018), en el ordenamiento jurídico ya se había distinguido el inicio del «*plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria y para la imposición de sanciones*» del inicio del «*plazo de prescripción para exigir el cobro de la aludida deuda tributaria*». Ello se precisó especialmente en el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113 que incorporó el inciso 7 al artículo 44 del Código Tributario y que se encuentra

vigente desde el 28 de setiembre de 2012. Y antes de dicho Decreto Legislativo 1113, existía un marco jurídico que permitía razonablemente advertir la necesidad de dicha distinción al momento de aplicar la normativa tributaria correspondiente, dada la diversidad de las fuentes del Derecho Tributario, de conformidad con la Norma III, sus métodos de interpretación, según la Norma VIII, y la aplicación supletoria de los principios jurídicos contemplados en la Norma IX, recogidas todas ellas en el Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario.

Seguidamente, ampliaré mis fundamentos:

### **§1. SOBRE LA LEGITIMIDAD PROCESAL ACTIVA DE LOS COLEGIOS DE ABOGADOS**

1. Antes de iniciar con la exposición de los argumentos jurídico-constitucionales que sustentan mi posición en el presente caso, según la cual, la demanda de autos debe ser desestimada en todos sus extremos, considero relevante y, especialmente, oportuno, plantear en el debate los alcances y límites que este Tribunal debe considerar al momento de calificar una demanda interpuesta por un colegio profesional y, concretamente, por los distintos Colegios de Abogados que existen en el país.
2. En primer lugar, el artículo 20 de la Constitución ha reconocido constitucionalmente a los colegios profesionales, dotándolos de autonomía con personalidad de derecho público, encomendando a la ley la precisión de los casos en los que la colegiatura es obligatoria. En segundo lugar, el artículo 107 de la Norma Fundamental les ha reconocido la facultad de iniciativa legislativa en las materias que les son propias. En tercer lugar, y en relación al tema que nos ocupa, el inciso 7 del artículo 203 de la Constitución ha previsto que los colegios profesionales están facultados para interponer demandas de inconstitucionalidad en el ámbito de su especialidad; es decir, tienen legitimidad procesal activa en tales procesos bajo dichos límites.
3. Complementariamente, el artículo 99 del Código Procesal Constitucional ha establecido que: “para interponer la demanda, previo acuerdo de su Junta Directiva, los Colegios Profesionales deben actuar con el patrocinio de abogado y conferir representación a su Decano”.
4. Con relación a la referida facultad de los colegios profesionales de interponer demandas de inconstitucionalidad, este Tribunal en la Resolución 0005-2005-PI/TC sostuvo que:

La razón que justifica que la Constitución haya otorgado estas facultades a los colegios profesionales radica en que, debido a la particularidad, singularidad y especialidad de los conocimientos científicos y técnicos que caracterizan a las diferentes profesiones (...), estas instituciones se sitúan en una posición idónea para poder apreciar, por una parte, si una determinada ley o disposición con rango de ley - que regula una materia que se encuentra directamente relacionada con los conocimientos de una determinada profesión- vulnera disposiciones de la Norma Fundamental; y, por otra, si resulta necesaria la expedición de una

determinada ley que regule las materias que se encuentren relacionadas con los referidos conocimientos (fundamento 3).

5. En ese sentido, los colegios profesionales pueden incoar procesos de inconstitucionalidad siempre que las normas legales cuestionadas correspondan a sus ámbitos de especialidad. Pero, concretamente, ¿cómo se materializa dicho mandato constitucional en cada caso sometido a conocimiento de este Tribunal?
6. Este Tribunal en diversas oportunidades ha interpretado el inciso 7 del artículo 203 de la Constitución en casos en los que las demandas eran interpuestas por Colegios de Abogados, con la finalidad de cuestionar la constitucionalidad de normas con rango de ley sobre las más variadas materias.
7. En la ya citada Resolución 0005-2005-PI/TC, el Tribunal declaró improcedente la demanda interpuesta por el Colegio de Abogados de Ica contra la Ley 28427, de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2005. Dicha declaración fue realizada a partir de un conjunto de razones jurídico-constitucionales, construidas a partir del análisis del caso especial de los colegios profesionales de abogados.
8. Al respecto, con relación a los alcances de la facultad de dichos colegios profesionales para interponer demandas de inconstitucionalidad, el Tribunal descartó en aquella oportunidad algunos posibles sentidos interpretativos del aludido inciso 7 del artículo 203, por no resultar conformes con la Constitución. Así, el Tribunal precisó que:

El caso de los Colegios de Abogados constituye un supuesto especial. En primer lugar, debe descartarse el sentido interpretativo según el cual estos colegios podrían interponer acciones de inconstitucionalidad contra toda ley o disposición con rango de ley. En efecto, si bien los Colegios de Abogados agrupan a profesionales en Derecho, *estos no tienen legitimidad para cuestionar todas las leyes o disposiciones con rango de ley que se encuentren vigentes en nuestro ordenamiento jurídico, sino sólo aquellas que regulen una materia propia de esta profesión (...).*

En todo caso, será el Tribunal Constitucional el órgano que al momento de calificar las demandas de inconstitucionalidad planteadas por los colegios profesionales, deba evaluar en qué medida existe una relación directa entre la materia que regula la ley cuestionada y la especialidad del colegio profesional demandante (cursivas agregadas) (fundamento 3).

9. A mayor abundamiento, el Tribunal explicitó las siguientes reglas que adicionalmente a lo establecido en la Constitución y en el Código Procesal Constitucional deben observar los colegios profesionales: i) la materia que regulan las leyes o disposiciones con rango de ley que se pretenda cuestionar deberá *encontrarse directa y claramente relacionada con la materia o especialidad en la que, dada la profesión que agrupa a los miembros del respectivo colegio, se tenga singulares conocimientos que no poseen otras profesiones*; y, ii) en el ejercicio de la facultad de interponer demandas de inconstitucionalidad no deberán imponerse los intereses particulares de cada uno de los miembros del respectivo colegio

profesional, sino la voluntad institucional de éste por la defensa del interés general y de los derechos ciudadanos.

10. Por ello, este Tribunal deberá evaluar en cada caso, especialmente en lo que respecta a los colegios profesionales de abogados, si al momento de interponer la demanda de inconstitucionalidad, además de cumplir con el requisito de que la norma con rango de ley impugnada se enmarque dentro del ámbito de su especialidad o lesione la esfera corporativa del colegio profesional, según lo explicado *supra*, la parte demandante ha logrado acreditar también que en dicho acto subyace la *voluntad institucional del colegio profesional* en la defensa del interés general y de los derechos ciudadanos, descartándose así los intereses particulares de cada uno de los miembros de un colegio profesional.
11. Solo así se evitarán, en la medida de lo posible, situaciones en las que, tras el cambio de autoridades en los colegios profesionales, las autoridades con mandato vigente desconozcan las actuaciones procesales realizadas por las anteriores en nombre del colegio profesional, poniendo así en entredicho el interés público ínsito a este tipo de controversias que es lo que en último término subyace en el principio de impulso de oficio, establecido en el artículo 106 del Código Procesal Constitucional.

## §2. DETERMINACIÓN DE LA DISPOSICIÓN SOMETIDA A CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD

12. La parte demandante cuestiona la constitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, publicado el 13 de setiembre de 2018 en el diario oficial “*El Peruano*”, por considerar que vulnera la Constitución tanto por la forma como por el fondo.
13. En cuanto a los vicios de forma, la parte demandante sostiene que dicha disposición ha contravenido lo dispuesto en los artículos 101.4 y 104 de la Constitución así como en la ley autoritativa, Ley 30823, “Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado”, que fue publicada el 19 de julio de 2018 en el diario oficial “*El Peruano*”.
14. En lo que respecta a los presuntos vicios de fondo, la parte demandante considera que la disposición cuestionada ha vulnerado los principios constitucionales de irretroactividad de las leyes y de seguridad jurídica.
15. La disposición cuestionada 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.

16. Indicado lo anterior, se realizará, a continuación, el control de constitucionalidad de la citada Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, teniendo como parámetro de control la Constitución y las demás normas que integran el bloque de constitucionalidad.

### **§3. SOBRE LA ALEGADA INCONSTITUCIONALIDAD POR LA FORMA DE LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421**

17. La parte demandante alega que la disposición cuestionada es inconstitucional por la forma en la medida que ha excedido el marco de la delegación facultades legislativas establecido en el artículo 104 de la Constitución y en la Ley 30823 (ley autoritativa). Alega que no existe una relación entre las materias que fueron autorizadas por dicha ley autoritativa y lo regulado en el Decreto Legislativo 1421 en materia de prescripción tributaria.
18. Dicha posición es contraria a lo concluido por el Grupo de Trabajo encargado del Control Constitucional sobre los Actos Normativos del Poder Ejecutivo, de la Comisión de Constitución y Reglamento, en el Informe 90/2018-2019, de fecha 21 de marzo de 2019, según el cual la disposición impugnada se enmarca en las materias delegadas por la ley autoritativa<sup>2</sup>.
19. Al respecto, en lo que respecta al control de constitucionalidad por la forma de la disposición impugnada, debe recordarse en primer lugar, que de la interpretación conjunta del artículo 104 y 101.4 de la Constitución, se desprende que el Poder Ejecutivo puede ejercer funciones legislativas a través de los decretos legislativos, de acuerdo a las materias y plazo que hayan sido previstos en la ley autoritativa expedida por el Congreso de la República.
20. En efecto, dichos artículos establecen lo siguiente:

Artículo 101.- Atribuciones de la Comisión Permanente.

4. (...). No pueden delegarse a la Comisión Permanente materias relativas a reforma constitucional, ni a la aprobación de tratados internacionales, leyes orgánicas, Ley de Presupuesto y Ley de la Cuenta General de la República.

Artículo 104.- Delegación de facultades al Poder Ejecutivo El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos

<sup>2</sup> COMISIÓN DE CONSTITUCIÓN Y REGLAMENTO. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Grupo de Trabajo encargado del Control Constitucional sobre los Actos Normativos del Poder Ejecutivo. Informe 90/2018-2019, de 21 de marzo de 2019, pág. 14. En este informe, aprobado por unanimidad en la primera sesión extraordinaria de dicho Grupo de Trabajo, según se advierte en su pág. 1, no solo se realizó un control formal de del Decreto Legislativo 1421, sino también se analizó la compatibilidad material de su contenido normativo con la Constitución, concluyéndose que dicho decreto es constitucional.

legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.

No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente.

Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley.

El Presidente de la República da cuenta al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo.

21. El Tribunal Constitucional ha reiterado en varias oportunidades que dicha delegación de facultades legislativas debe ser plenamente respetuosa del orden constitucional vigente. En ese sentido, debe tenerse presente que la propia Constitución ha previsto la expedición de tales decretos por el Poder Ejecutivo, siempre que el Poder Legislativo hubiese habilitado la delegación de facultades legislativas a través de la correspondiente ley autoritativa, lo que debe realizarse sobre la base del respeto de los principios, reglas y valores constitucionales.
22. Al respecto, este Tribunal ha establecido que: “(...) la legislación ejecutiva delegada es el resultado institucional del ejercicio de la competencia de ejercer función legislativa con que la Constitución ha investido al Poder Ejecutivo. En ese sentido, se tratan de normas expedidas en ejercicio de una competencia que le es propia, dentro de las materias y plazos que establezca la ley de habilitación” (STC 0012-2011-PI/TC, fundamento 7).
23. Asimismo, en la STC 0012-2011-PI/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido en relación a los límites de la delegación de facultades lo siguiente:
  - i. Solo puede tener como destinatario al Poder Ejecutivo, de modo que queda excluida la posibilidad de que tal habilitación pueda realizarse a favor del Poder Judicial o de los órganos constitucionales;
  - ii. Tiene que aprobarse por una ley en sentido formal, es decir, a través de una ley ordinaria, aprobada y sancionada por el Parlamento o, en su caso, por la Comisión Permanente;
  - iii. Requiere que una ley fije o determine la materia específica que se autoriza a legislar, de manera que no son admisibles las delegaciones generales, indefinidas o imprecisas; y, a su vez, que ella identifique con exactitud el plazo dentro del cual podrá dictarse la legislación delegada; y,
  - iv. No comprende materias que atañen a la reforma constitucional la aprobación de tratados que requieran de habilitación legislativa, leyes orgánicas, la Ley del Presupuesto, la Ley de la Cuenta General de la República (fundamento 6).
24. A dichas materias debe añadirse el tratamiento tributario especial para determinadas zonas del país, según lo previsto en el artículo 79 de la Constitución (STC 0016-2007-PI/TC, fundamentos 22-24).

25. Con respecto a los límites a la legislación delegada, es decir, al ejercicio de las facultades legislativas a cargo del Poder Ejecutivo, en la ya citada Sentencia 0012-2011-PI/TC se indicó lo siguiente:

(...) el artículo 104 de la Constitución precisa los límites que, a su vez, el Poder Ejecutivo está en la necesidad de observar con ocasión de la expedición de la legislación ejecutiva delegada. Estos límites, además de los que vienen impuestos directamente por la Constitución, esencialmente están constituidos por aquellos fijados en la ley habilitante. Se tratan, a saber, de: (a) límites temporales, de modo que la legislación delegada habrá de dictarse dentro del plazo con que se cuenta con habilitación para legislar; (b) límites materiales, por lo que la legislación delegada habrá de desarrollar cumplidamente las materias identificadas en la ley autoritativa (fundamento 11).

26. Por último, debe tenerse presente que los decretos legislativos están sujetos a mecanismos de control, parlamentario y jurisdiccional, según lo previsto en el ordenamiento jurídico-constitucional.
27. Con relación al primero, el Tribunal Constitucional en la STC 0005-2013-PI/TC ha sostenido lo siguiente: “(...) debe tomarse en cuenta que en nuestro ordenamiento jurídico la potestad delegada al Poder Ejecutivo está sujeta a controles eficaces a fin de que no se desvirtúe el carácter fundamental de los derechos y libertades. En efecto, el último párrafo del artículo 104 de la Constitución Política establece que “el Presidente de la República da cuenta al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo”, lo que en la práctica constituye un mecanismo de control parlamentario (fundamento 18).
28. Con respecto al segundo, es a través del proceso de inconstitucionalidad, como el que nos ocupa en esta ocasión, que el Tribunal Constitucional, en última y definitiva instancia, controla la constitucionalidad de los decretos legislativos expedidos por el Poder Ejecutivo, tanto por la forma como por el fondo (artículos 200.4 y 202.1 de la Constitución).
29. En el presente caso, se advierte que mediante Ley 30823, el Congreso de la República delegó al Poder Ejecutivo la facultad de legislar por el término de sesenta días calendario en materia de “gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado”.
30. El literal g) correspondiente al inciso 1 del artículo 2 de la ley autoritativa delega facultades para “Modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF [...] a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes, así como medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria relativas a las reglas sobre medidas cautelares”.
31. El literal h) del citado artículo precisa que la delegación alcanza también la potestad para: “Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat)

fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio”.

32. En la medida que el legislador habilitó al Poder Ejecutivo para emitir normas orientadas a “contar con procedimientos tributarios más eficientes” así como para “fortalecer y optimizar” la gestión de la Sunat garantizando el adecuado cumplimiento de sus funciones, cabe concluir que la disposición impugnada se encuentra relacionada con la materia delegada.

33. En ese sentido, como ya se mencionó *supra*, el Grupo Encargado del Control Constitucional sobre los Actos Normativos del Poder Ejecutivo del Congreso de la República emitió el Informe 90-2018/2019 mediante el cual analizó la constitucionalidad del presente decreto legislativo y sostuvo que debía realizarse:

una interpretación flexible a favor de la constitucionalidad de la norma [...] partiendo de la premisa que la declaratoria de inconstitucionalidad debería erigirse en la última *ratio*, [y ello] permitiría sostener que el establecimiento de reglas claras reduciría en tiempo y número los procedimientos tributarios en los cuales se esté discutiendo, precisamente, la prescripción y cómo se debe aplicar en el tiempo el Decreto Legislativo 1113<sup>3</sup>.

34. Al respecto, debe tenerse en cuenta que este Tribunal ha precisado que la delegación de facultades debe tener unos contornos determinados, pero no requiere que se expresen los detalles de aquello que se delega, pues ello importaría que el legislador desarrolle la materia que se pretende delegar y torne con ello innecesaria la delegación misma (STC 0022-2011-PI/TC, fundamento 20).

35. Por ello, no comparto lo sostenido en la ponencia. En ésta no se ha precisado en qué casos resueltos por el Tribunal Constitucional este ha sostenido que las materias delegadas por el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo deben ser interpretadas restrictivamente. Más aún, ¿con qué criterios identificamos a instituciones jurídicas como “más importantes” que otras? ¿por qué la prescripción en materia tributaria es una institución “importante” que, a diferencia de otras, solo puede ser delegada excepcionalmente al Poder Ejecutivo? Asimismo, ¿por qué la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo debe ser necesariamente excepcional? ¿por qué se invoca la reserva de ley en referencia implícita a la reserva de ley absoluta? ¿acaso la prescripción en materia tributaria está sujeta a reserva de ley absoluta?

36. Pese a tales afirmaciones, cabe recordar que este Tribunal Constitucional en la ya mencionada STC 0022-2011-PI/TC ha explicitado, en un caso en el que la parte demandante también invocaba la excepcionalidad del ejercicio de facultades legislativas al Poder Ejecutivo, que:

---

<sup>3</sup> COMISIÓN DE CONSTITUCIÓN Y REGLAMENTO. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Grupo de Trabajo encargado del Control Constitucional sobre los Actos Normativos del Poder Ejecutivo. Informe 90/2018-2019, de 21 de marzo de 2019, pág. 13.



El Tribunal es de la opinión que las objeciones planteadas carecen de relevancia constitucional. *La legislación ejecutiva delegada se encuentra institucionalizada en el artículo 104 de la Constitución. Su dictado es consecuencia del ejercicio de dos tipos de competencias que corresponden, a su vez, a dos poderes del Estado distintos* (fundamento 8) (cursivas agregadas).

37. Con ello, como se manifestó en dicho fundamento, el Tribunal alude a la competencia del Poder Legislativo de ejercer discrecionalmente la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo y se refiere también a la competencia normativa del Poder Ejecutivo de dictar los decretos legislativos en la medida que preexista la autorización del Congreso de la República para tal efecto a través de una ley autoritativa (STC 0022-2011-PI/TC, fundamento 8).

38. Por ello, no puede olvidarse como se sostuvo en aquella oportunidad que:

(...) los decretos legislativos son fuentes del derecho que el Ejecutivo expide en ejercicio de una competencia que le es propia, dentro de las materias y plazos que establezca la ley de habilitación. Durante el lapso en el que el Parlamento delega al Ejecutivo la potestad de dictar legislación delegada, el primero no pierde la competencia para ejercer la función legislativa (STC 0022-2011-PI/TC, fundamento 9).

39. Asimismo, continuando con su argumentación en dicha sentencia, el Tribunal indicó que lo que permite o impide al Congreso de la República autorizar o delegar las facultades legislativas al Poder Ejecutivo son los *límites constitucionales* a los que dicha delegación se encuentra sujeta por mandato constitucional (fundamento 16). Al respecto, el Tribunal precisó también que:

Esos límites están básicamente representados por aquellas materias que, de acuerdo con la Ley Fundamental, se encuentran sujetas a una *reserva de ley absoluta*. Es decir, aquellos ámbitos materiales en los que, por una u otra razón la Constitución ha impuesto, por un lado, que estas se discutan, traten y regulen en forma exclusiva y directamente por el Parlamento, en cuanto órgano de representación política de todos los intereses de la sociedad; y, por otro, que tal regulación se apruebe mediante una fuente del derecho de origen parlamentario (fundamento 16).

40. Bajo tales premisas el Tribunal Constitucional concluyó que:

No es, pues, técnicamente correcto afirmar que el ejercicio de la potestad legislativa delegada sea excepcional porque su empleo esté sujeto a la presencia de ciertos supuestos y condiciones de índole material. Sí es cierto, en cambio, que la potestad de legislar delegadamente no constituye el ejercicio ordinario de una competencia jurídico-estatal, pues su ejercicio no depende de consideraciones propias, de oportunidad o conveniencia que el Poder Ejecutivo pueda tener, sino de la existencia de una autorización previa del Parlamento y, por tanto, de una circunstancia contingente y, además, cuyo desarrollo ha de circunscribirse a los límites materiales especificados en la ley autoritativa (fundamento 18).

41. Con respecto a los límites materiales, si bien estos deben ser especificados en la ley autoritativa, como ha sostenido el Tribunal Constitucional, según lo desarrollado *supra*, ello no significa que la obligación de especificar las materias delegadas se deba interpretar como la exigencia de ser *detalladas* por legislador (STC 0022-2011-PI/TC, fundamento 20). Como ya se indicó en esta última sentencia, si el legislador va a desarrollar las materias objeto de delegación, ¿qué sentido tendría delegarlas al Poder Ejecutivo para su regulación?
42. Esto último, evidentemente, no niega en ningún sentido las exigencias constitucionales dimanantes del artículo 104 de la Constitución:
  - i. Delimitación, con suficiente claridad, de los confines de la materia sobre la que se habilita al Poder Ejecutivo el ejercicio de facultades legislativas;
  - ii. Que lo delegado no sea una materia sujeta a reserva absoluta de ley (STC 0022-2011-PI/TC, fundamento 20).
43. Además de ello, y contrariamente a lo sostenido en la ponencia, la disposición cuestionada *no modificó* normas relativas a la aplicación temporal en el cobro de los tributos. La precisión correspondiente sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción para tales acciones de cobro fue incorporada por el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, y no por disposición cuestionada.
44. Asimismo, la ponencia, sin más, da cuenta de una acentuada tendencia a conferirle al Poder Ejecutivo todo tipo de facultades en materia tributaria, afirmación que a mi criterio debe ser debidamente sustentada y no solo enunciada. La sola mención de dicha tendencia no constituye un argumento jurídico-constitucional relevante que pueda *coadyuvar* a la resolución de la presente controversia o que, incluso, pueda justificar que este Tribunal establezca un sentido interpretativo que limite las relaciones de colaboración legislativa entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, orientadas entre otros principios, por los contenidos dimanantes del principio de separación de poderes en general, y por el principio de balance de poderes en especial (STC 006-2018-PI/TC, fundamento 56).
45. Por ello, tampoco advierto en la ponencia que se sustente debidamente por qué específicamente las facultades en materia tributaria deben ser solicitadas y otorgadas de modo excepcional, si como ya se explicitó previamente, los límites materiales a la legislación delegada al Poder Ejecutivo exigen que la regulación expedida se enmarque en los confines de las materias delegadas y que tales materias no estén sujetas a reserva absoluta de ley.
46. Con base en lo previamente indicado, advierto que la materia legislada por el Poder Ejecutivo en la disposición cuestionada del Decreto Legislativo 1421 se encuentra en los confines de las materias delegadas establecidas en los literales g) y h) del inciso 1 del artículo 2 de la Ley 30823 (ley autoritativa). Además, dicha materia no se encuentra sujeta a reserva absoluta de ley y, en cuanto a los límites temporales, fue expedida dentro del plazo previsto en la aludida Ley 30823.

47. Siendo ello así, debe considerarse que la norma impugnada guarda relación con la materia delegada en la ley autoritativa antes mencionada, toda vez que el contenido normativo de la disposición cuestionada tiene como objeto precisar cómo debe ser interpretado el inicio del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para el cobro de las deudas tributarias, en los términos de lo establecido en el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, con el fin de optimizar la gestión de la Sunat y garantizar procedimientos tributarios eficientes.
48. En suma, la disposición cuestionada no ha incurrido en un vicio de inconstitucionalidad por la forma. Por consiguiente, en la medida que el contenido normativo de la disposición cuestionada ha sido regulado de conformidad con la Constitución, voto por desestimar la demanda de inconstitucionalidad en el presente extremo.

#### **§4. SOBRE LA ALEGADA INCONSTITUCIONALIDAD POR EL FONDO DE LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421**

49. La parte demandante también han cuestionado la constitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria por presuntos vicios de fondo, esto es, por aparentemente contravenir los principios constitucionales de irretroactividad de las leyes y de seguridad jurídica.
50. Con miras a la realización del control de constitucionalidad que nos ocupa en esta ocasión, es pertinente precisar, de manera previa, algunas consideraciones en relación a la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, a la prescripción extintiva y sobre la prescripción en el Código Tributario.

##### **4.1. SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO**

51. La aplicación de las normas jurídicas en el tiempo es una materia que ha sido abordada expresamente en la Constitución. Al respecto, el artículo 103 de la Constitución originalmente establecía que: “(...) Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo (...)”.
52. Asimismo, con relación a la entrada en vigencia de las normas, el artículo 109 de la Constitución dispone que: “La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”.
53. Por lo expuesto, en nuestro ordenamiento jurídico, las normas jurídicas, en general, rigen a partir del momento de su entrada en vigor y no surten efectos retroactivos. Sin embargo, hasta la reforma constitucional del año 2004, a través de la Ley 28389, existían aún ciertas interrogantes respecto a si una nueva norma, que entra en vigencia, resulta válidamente aplicable a una relación o situación jurídica, aún no cumplida o agotada, que comenzó a desarrollarse bajo el marco jurídico de una norma anterior o si correspondía aplicar esta última. Dicha disyuntiva sería resuelta con soluciones distintas, según se aplique la teoría de los hechos cumplidos o la teoría de los derechos adquiridos.

54. En todo caso, ya en la STC 0008-1996-PI/TC, el Tribunal Constitucional había establecido en el fundamento 17 que:

[...] el legislador peruano ha optado ante la posibilidad de conflicto de normas en el tiempo por la teoría de los hechos cumplidos, tal y como lo consagra el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, que señala que la ley tiene aplicación inmediata a las relaciones y situaciones jurídicas existentes al momento que entra en vigencia, por lo que la nueva ley empieza a regir las consecuencias de las relaciones jurídicas preexistentes.

55. Años después, con la aprobación de la Ley 28389, se reformaron varios artículos constitucionales, entre ellos, el artículo 103 de la Norma Fundamental, según el cual:

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

56. De esta manera, en lo que respecta a la aplicación de las normas jurídicas en el tiempo, se consolidó, sin lugar a dudas, la *teoría de los hechos cumplidos*. De ello se desprende el deber de aplicar inmediatamente las normas jurídicas vigentes a los supuestos que ella regula, aun cuando se trate de las consecuencias de relaciones o situaciones jurídicas que aún no se agotaron y que inicialmente se rigieron por una norma anterior, salvo en materia penal cuando se favorece al reo (retroactividad benigna).

57. Así, la norma que se incorpora al ordenamiento jurídico incide directamente sobre las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que al momento de su entrada en vigencia continúan desarrollándose, lo que lógicamente excluye aquellas relaciones y situaciones cuyos efectos han sido agotados o cumplidos.

58. De esta manera, según el artículo 103 de la Constitución, no resulta constitucionalmente admisible extender los efectos del nuevo régimen jurídico establecido por la norma que entra en vigencia a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que se hubiesen agotado antes de dicha entrada en vigor. En cambio, sí resulta conforme con el mencionado artículo constitucional que la nueva norma sea aplicable a las relaciones y situaciones jurídicas que aún no se hubiesen cumplido o agotado.

59. Ello ha sido recogido en diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Cabe invocar, por ejemplo, lo expresado por este Tribunal en la STC 0606-2004-AA/TC, fundamento 2, según el cual: “[...] nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes”.

60. Así también, en la STC 0316-2011-AA/TC se precisó que:

A partir de la reforma constitucional del artículo 103 de la Constitución, validada por este Colegiado en la STC 0050-2004-AI/TC, y en posteriores pronunciamientos, se ha adoptado la teoría de los hechos cumplidos dejando de lado la teoría de los derechos adquiridos, salvo cuando la misma norma constitucional lo habilite (fundamento 26).

61. En ese sentido, también ha sostenido que “a partir de la lectura de los artículos 103 y 102.1 de la Constitución, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y las situaciones jurídicas existentes y no tienen fuerza ni efectos retroactivos (teoría de los hechos cumplidos) y además es facultad del Congreso expedir leyes, modificar o derogar las existentes”. (Sentencia recaída en los expedientes acumulados 00021-2012-PI/TC, 00008-2013-PI/TC, 00009-2013-PI/TC, 00010-2013-PI/TC y 00013-2013-PI/TC, fundamento 29).

62. Por ello, puede concluirse válidamente que la norma que entra en vigencia en el ordenamiento jurídico no se aplica a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas extinguidas bajo la norma anterior y a los casos en los que la norma penal anterior o dejada sin efecto sea más favorable al reo (retroactividad benigna).

63. Evidentemente, la teoría de los hechos cumplidos determina la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, ello teniendo en consideración además que “no surten efecto” las normas tributarias que hayan sido aprobadas en infracción de lo establecido en el artículo 74 de la Constitución.

64. En ese sentido, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, sobre la vigencia de las normas tributarias, ha dispuesto que:

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

(...)

Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento (...).

65. Por consiguiente, la aplicación de una norma tributaria en el tiempo se rige por la *teoría de los hechos cumplidos* y, consecuentemente, por el principio de aplicación inmediata de las normas a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que no se hayan agotado al momento de su entrada en vigencia (STC 0002-2006-AI/TC, fundamento 12).

#### 4.2. SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA

66. La prescripción extintiva es una institución jurídica de naturaleza legal, en principio, en virtud de la cual quien tenía derecho a exigir determinada prestación por la vía administrativa o judicial, se encuentran impedido de ejercer dicha facultad por el mero paso del tiempo y a causa de su propia inacción.

67. De esta manera, el sujeto obligado se libera del deber de cumplimiento cuando quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la prestación no actúa diligentemente. En ese sentido, resultan concomitantes para la aplicación de la prescripción extintiva tanto el paso del tiempo como la inactividad del acreedor.
68. Dicha institución persigue una finalidad manifiesta que consiste en evitar que el ejercicio de la facultad de requerir administrativa o judicialmente el cumplimiento de una determinada prestación sea indefinido en el tiempo. Por consiguiente, la prescripción extintiva limita el ejercicio de la acción que pudiera corresponder al sujeto acreedor. Ello a su vez revela una tensión entre el principio de justicia, de un lado, y el principio de seguridad jurídica, del otro<sup>4</sup>.
69. Debe tenerse presente que a excepción de lo expresamente establecido en la Constitución respecto a determinadas materias (artículos 41, 73, 89 –segundo párrafo- y 139.13), la regulación de su contenido, alcances y efectos es de fuente legal, cuyo ejercicio siempre debe observar el núcleo duro de los principios constitucionales.
70. Asimismo, el Tribunal ha indicado en su jurisprudencia que la prescripción extintiva se relaciona con el principio constitucional de seguridad jurídica:
- “[...] la figura jurídica de la prescripción no supone la denegatoria del derecho en cuestión, sino, en todo caso, la restricción del remedio procesal para exigirlo, lo cual no debe olvidarse, constituye también la defensa de otro bien constitucional en la medida que se protege por esta vía la seguridad jurídica” (STC 04272-2006-PA/TC, fundamento 5).
71. En el ámbito tributario, el transcurso del plazo legal previsto en el Código Tributario extingue la *acción* correspondiente tanto desde la perspectiva de la Administración, respecto de la determinación, cobro de la deuda tributaria e imposición de sanciones, como desde la perspectiva del contribuyente, respecto a la solicitud o ejercicio de la compensación y a la solicitud de devolución, de conformidad con el artículo 43 del Código Tributario.
72. En efecto, de la interpretación sistemática de los artículos 27, 43, 47 y 49 del Código Tributario se concluye válidamente que, en el caso peruano, la prescripción en materia tributaria extingue únicamente la acción para la determinación de la obligación tributaria, para cobrarla y para aplicar sanciones.
73. En otros términos, en lo que respecta a la inactividad de la administración tributaria con respecto al ejercicio de sus competencias conforme a ley, la prescripción limita temporalmente el ejercicio de sus facultades de determinación de la obligación tributaria, de cobrar la deuda tributaria y de imponer sanciones, de modo que el transcurso del plazo legal impide que se requiera coercitivamente el cumplimiento de las prestaciones tributarias presuntamente omitidas. Asimismo, debe recordarse que la prescripción no opera de oficio, sino que solamente puede ser declarada a solicitud del deudor tributario.

---

<sup>4</sup> PÉREZ JORDA, Iván (2019). “Elementos de la prescripción en la infracción tributaria”. En *Revista de Derecho UNED*, N° 24, p. 237.

#### §4.3. SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

74. En el ordenamiento jurídico-tributario, el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante T.U.O. del Código Tributario), aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF, ha establecido plazos de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, para exigir su pago y para aplicar sanciones: 4 años como regla, 6 años para los que no presentaron la declaración y 10 años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido, respectivamente. Tales plazos se aplican a facultades diferentes: i) la determinación de la deuda tributaria; ii) su cobro y iii) la aplicación de las sanciones cuando corresponda.
75. Además, la prescripción está compuesta por los siguientes aspectos: i) uno objetivo que comprende, a su vez, tres elementos inescindibles: inicio del cómputo, el íter o transcurso del tiempo previsto en el plazo de ley y el término de este; y otro subjetivo, que consiste en la verificación de la inacción de quien tiene la facultad para exigir el cumplimiento de la prestación.
76. En el presente caso, lo relevante desde una perspectiva jurídico-constitucional se encuentra el aspecto objetivo del plazo para el cobro de las deudas tributarias, especialmente en lo relativo al inicio del cómputo, que es aquello a lo que se refiere la disposición impugnada del Decreto Legislativo 1421, sobre la base de los dispuesto en el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113.
77. En la actualidad, el texto del artículo 44 del T.U.O. del Código Tributario que recoge inclusive la modificación establecida por el Decreto Legislativo 1263, publicado en 2016, establece que:

#### **Artículo 44.- COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCION**

El término prescriptorio se computará:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta."
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.
  6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.
  7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.
78. Cabe precisar que el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, publicado el 5 de julio de 2012 en el diario oficial *El Peruano*, vigente a los sesenta días siguientes a dicha fecha, incorporó el citado artículo 7, a partir del cual se establece una norma expresa que contiene la regla sobre el inicio del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar la deuda tributaria.
  79. Antes de dicha incorporación, en el citado artículo 44 del T.U.O. del Código Tributario no se había distinguido de forma explícita cuándo debía considerarse iniciado el plazo de prescripción para ejercer la facultad de cobrar o exigir el pago de la deuda tributaria. Ello evidentemente, en mi opinión, no condicionaba su distinción en la práctica como tampoco la resolución de controversias jurídicas relacionadas con dichas materias, porque lógicamente solo puede exigirse o cobrarse lo que se encuentra previamente determinado y, también, por la naturaleza diferenciada de los objetos de tales facultades.
  80. En ese sentido, considero que con anterioridad a la expedición del Decreto Legislativo 1113 había un marco jurídico que permitía razonablemente advertir la necesidad de dicha distinción al momento de aplicar la normativa tributaria correspondiente, dada la diversidad de las fuentes del Derecho Tributario, de conformidad con la Norma III, sus métodos de interpretación, según la Norma VIII, y la aplicación supletoria de los principios jurídicos contemplados en la Norma IX, recogidas todas ellas en el Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario.
  81. Con relación a esto último, cierto es que cabía la posibilidad de aplicar supletoriamente el artículo 1993 del Código Civil, de conformidad con dicha Norma IX. Al respecto, el aludido artículo 1993 del Código Civil establece que: “la prescripción comienza a correr desde el día en que puede ejercitarse la acción y continúa contra los sucesores del titular del derecho”.
  82. De hecho, ello se desprende implícitamente de las resoluciones del Tribunal Fiscal que se citan a continuación:

**RTF 00161-1-2008, de 8 de enero de 2008**

Cabe anotar que según se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda



tributaria, dándose inicio al cómputo del plazo prescriptorio para cobrar la deuda determinada [...].

**RTF 10495-3-2012, de 28 de junio de 2012**

[...] no sería posible establecer un plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la obligación tributaria, cuando la deuda aún no ha sido determinada, debiendo precisarse que si la Administración tiene pendiente su facultad para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones ésta se agota con la notificación de la resolución de determinación o multa [...].

83. De lo anterior puede advertirse que, luego de producida la notificación de la resolución de determinación, se inicia el cómputo del plazo de prescripción para el cobro de la deuda determinada; en caso contrario, si la deuda no ha sido determinada por la Administración Tributaria, el plazo de prescripción para la exigencia del pago de dicha deuda aún no podría iniciarse. Asimismo, esto último implica un aspecto elemental: que son distintos el plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria y el plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria.
84. El artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, que incorporó el inciso 7 al artículo 44 del Código Tributario, no modifica el plazo de prescripción, que se encuentra determinado en el ya citado artículo 43, sino precisa la regla especial correspondiente al *dies a quo* o momento en el que se inicia el cómputo de dicho plazo respecto de la exigencia del pago de la deuda contenida en las resoluciones de determinación o de multa. De esta manera, solamente podrá iniciarse este segundo plazo de prescripción cuando previamente haya sido determinada la deuda tributaria, esto es, vencida, cuantificada y exigible.
85. En todo caso, es pertinente precisar que el inicio del cómputo de la prescripción de las acciones destinadas a exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa requiere previamente de la cuantificación del monto de la deuda a pagar y de su correspondiente exigibilidad, según lo previsto en el artículo 115 del Código Tributario.

**§4.4. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD POR EL FONDO DE LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO 1421**

86. A la luz de los previamente indicado y teniendo como parámetro de control los principios constitucionales de irretroactividad de las leyes y de seguridad jurídica, corresponde realizar el control de constitucionalidad de la disposición impugnada.
87. En primer lugar, corresponde precisar el contenido y alcances de dicha disposición. Al respecto, se advierte lo siguiente:
  - i. Se aplica a procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución;
  - ii. Se aplica a los procedimientos mencionados *supra* en los que el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para

aplicar sanciones se inició hasta antes del 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción;

- iii. Tiene como objeto el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o multa;
- iv. Establece que dicho plazo para exigir el cobro de la deuda tributaria se computa a partir del día siguiente de la notificación de las resoluciones de determinación o multa conforme con el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario.

88. De lo expuesto se aprecia claramente tres aspectos:

- i. Primero, que antes de la expedición de la disposición cuestionada, en el ordenamiento jurídico ya se había distinguido el inicio del plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria y para la imposición de sanciones del inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la aludida deuda tributaria. Ello se precisó especialmente en el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113 que incorporó el inciso 7 al artículo 44 del Código Tributario y que se encuentra vigente desde el 28 de setiembre de 2012.
- ii. Dicho inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario tomó como elemento de referencia la notificación de la resolución de determinación o multa, de forma tal que inicio de la prescripción para el cobro de la deuda tributaria ahí contenida, por parte de la Administración, se computa desde el día siguiente a dicha notificación; y,
- iii. Por ello, la disposición cuestionada no introduce una nueva regla sobre el inicio de la prescripción del cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración. Por el contrario, dicha regla preexistía a la expedición del Decreto Legislativo 1421.

89. Ahora bien, un argumento central de la parte demandante es que la disposición cuestionada modifica el punto de inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda contenida en resoluciones de determinación o de multa en los casos en que, a su criterio, dicho inicio se produjo antes de la vigencia del Decreto Legislativo 1113, es decir, cuando dicho inicio ya se había agotado en el pasado.

90. Además, alegan que, de acuerdo a un precedente de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal contenido en la Resolución 09789-4-2017, de fecha 7 de noviembre de 2017, se había establecido que dicho inicio se realiza inmediatamente en el tiempo, razón por la cual, se trataría, a su criterio, de un hecho que se agota con su mera producción.

91. Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución 09789-4-2017 sostuvo que:

[...] una vez que ha ocurrido el inicio y el cuerpo del plazo viene transcurriendo, no es posible que se produzca un "nuevo inicio" referido a este mismo plazo, sino que solamente podría ocurrir que el que ya venía corriendo sea interrumpido.

92. En otros términos, en esta resolución propiamente se advierte que se considera indebidamente como hecho cumplido al inicio del cómputo de la prescripción de la acción de la Administración para realizar el cobro de la deuda en aquellos casos en los cuales aparentemente ya hubiese iniciado el transcurso del plazo de prescripción con anterioridad al 28 de setiembre de 2012, cuando entró en vigencia el Decreto Legislativo 1113, que incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario, de acuerdo a lo mencionado *supra*.

93. Así, en dicha resolución se dejó establecido con carácter de precedente de observancia obligatoria que:

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

94. Al respecto, debe tenerse en cuenta que, este criterio interpretativo, en su momento, solo fue vinculante para los órganos de la administración tributaria, de conformidad con el artículo 154 del T.U.O. del Código Tributario. Dicho artículo también establece que la jurisprudencia de observancia obligatoria rige "mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley".

95. Con mayor razón, dicho criterio no puede ser considerado como vinculante para un Tribunal Constitucional que controla la constitucionalidad de los actos de los poderes públicos y/o privados, por mandato de la propia Norma Fundamental (artículo 201 de la Constitución Política del Perú de 1993) y de su Ley Orgánica.

96. Asimismo, debe precisarse, como lo ha indicado el Poder Ejecutivo en la contestación de la demanda de autos que, luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1421, el Tribunal Fiscal ha expedido diversas resoluciones en las que se apartó del criterio establecido en la Resolución 09789-4-2017. Tal es el caso, por citar un ejemplo, del Expediente 00753-4-2019, en el que

[...] en aplicación de lo previsto en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, al tratarse el presente caso de un procedimientos en trámite y/o pendiente de resolución, para establecer el inicio del cómputo de los plazos de prescripción de la acción para exigir el pago de las mencionadas deudas materia de análisis, cuyos plazos de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas con posterioridad al 28 de setiembre de 2012 dentro de los plazos de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, resulta de aplicación lo dispuesto en el numeral 7 del artículo

44 del Código Tributario, por lo que, el cómputo de los plazos de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en los mencionados valores, se inició el día siguiente de su notificación, esto es, el 7 de noviembre de 2017 (página 6).

97. Por ello, un efecto jurídico de la disposición cuestionada es que en la actualidad ya no rige dicho precedente de observancia, lo cual es conforme con el artículo 154 del citado T.U.O. del Código Tributario.
98. En todo caso, más allá de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, lo cierto es que al controlar la constitucionalidad de la disposición impugnada se debe evaluar si esta última resulta conforme con los principios, reglas y valores de la Norma Fundamental.
99. En el presente caso, los argumentos de la parte demandante se reconducen a la presunta vulneración del principio de irretroactividad de la ley y de seguridad jurídica.
100. Con relación a lo primero, y de acuerdo a lo indicado *supra*, el principio de irretroactividad de la ley es un principio constitucional recogido en los artículos 103 y 109 de la Constitución, en virtud del cual las leyes se aplican inmediatamente para regular las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes desde su entrada en vigencia, sin que pueda surtir efectos respecto de hechos agotados o consumados en el pasado, salvo en materia penal cuando favorece al reo.
101. En efecto, el Tribunal en variada jurisprudencia ha indicado que dicho artículo recoge la teoría de los hechos cumplidos, expresada en la aplicación inmediata de las normas vigentes, lo que también se observa en el caso del artículo III del Título Preliminar del Código Civil.
102. En ese sentido, la aplicación retroactiva de una ley, más allá del supuesto de excepción previsto constitucionalmente, resulta inconstitucional. Ahora bien, se debe determinar si lo establecido en la disposición impugnada contraviene este principio, que ha sido contemplado además y de forma expresa en la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario.
103. Como se ha indicado previamente, la disposición objeto de control en el presente proceso no ha establecido una regla nueva o modificado el régimen legal existente respecto a cuándo se inicia el cómputo de la prescripción de la acción de cobro de una deuda tributaria a cargo de la Administración.
104. En realidad, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, vigente desde el 28 de setiembre de 2012, cuyo artículo 4 incorporó el inciso 7, al artículo 44 del Código Tributario, se precisó que el cómputo del plazo de prescripción para el referido cobro se iniciaba a partir del día siguiente de la notificación de la Resolución de Determinación o Multa.

105. Ahora bien, una vez que entró en vigencia dicha norma, correspondía su aplicación inmediata, incluso a los hechos no consumados o no agotados, originados con anterioridad a su entrada en vigencia.
106. Por ello, se advierte que dicha norma resultaba aplicable incluso a aquellos casos en los cuales aún no se hubiese consumado el plazo de prescripción para el cobro de la deuda tributaria, a cargo de la Administración. Así, lo que resultaría inconstitucional es la aplicación de la regla establecida en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporada por el Decreto Legislativo 1113, a aquellos casos en los cuales, con anterioridad a su entrada en vigencia, esto es, antes del 28 de setiembre de 2012, ya se hubiese cumplido el plazo de prescripción preexistente para la determinación y cobro de la deuda tributaria y la imposición de infracciones.
107. Al respecto, se debe precisar que, contrariamente a lo indicado por la parte demandante, no resulta válido constitucionalmente considerar como retroactiva la disposición impugnada, en el sentido de que, aparentemente, “modifica” el inicio del plazo de prescripción antes aludido, inicio que a su criterio es un hecho consumado o de realización inmediata.
108. Lo que subyace a dicho argumento es la consideración según la cual lo establecido por el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113 no podía regir las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes que se hubiesen originado hasta su entrada en vigencia, esto es, el 28 de setiembre de 2012.
109. Concretamente, lo señalado por la parte demandante es que, dado que el inicio de la prescripción de la acción de cobro de la deuda tributaria ya se había producido, de conformidad con las reglas contempladas en el artículo 44 del Código Tributario hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, entonces la supuesta nueva regla establecida por la disposición impugnada no podía ser inmediatamente aplicable.
110. Dicha afirmación no tiene en cuenta que, en realidad, la disposición impugnada no crea una nueva regla, sino que insiste en la aplicación inmediata del preexistente artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, que incorporó el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario.
111. Además, lo sostenido por la parte demandante a este respecto tiene como presupuesto que los elementos objetivos de la prescripción son separables no solo lógicamente o abstractamente, sino en lo que respecta a la propia configuración de dicha institución jurídica. Es decir, para la parte demandante, se debe atribuir consecuencias jurídicas distintas, según se trate del inicio del plazo de prescripción o del propio plazo que transcurre, como si en su funcionamiento real fueran escindibles.

112. Sin embargo, aun cuando los artículos 43 y 44 del Código Tributario hayan regulado por separado la duración de los plazos de prescripción (para la determinación, cobro de la deuda tributaria y la imposición de sanciones a cargo de la Administración) y el inicio del mismo (de acuerdo a varios supuestos), respectivamente, ello no constituye un argumento que *per se* justifique la inválida conclusión según la cual corresponde diferenciar el tratamiento de las consecuencias jurídicas atribuibles a la prescripción en materia tributaria, según se trate de uno u otro de sus elementos objetivos.
113. Antes bien, la institución de la prescripción (extintiva) en materia tributaria es una sola, por lo que las consecuencias jurídicas que se le atribuyan respecto a su configuración o la afecten en lo sustancial deben respetar dicha unidad funcional, sin perjuicio de que, válidamente, se pueda distinguir o precisar el diseño de reglas operativas correspondientes a sus elementos objetivos.
114. Así pues, evidentemente, en abstracto, el diseño de la regla que regula la duración de un plazo (*quantum*) no se confunde con el que es propio de la regla que establece el inicio de dicho plazo (*dies a quo*). No obstante, cuando la aprobación de nuevas normas incide en la regla respecto al inicio del cómputo del plazo de prescripción, esto último no resulta ser únicamente instrumental u operativo ni menos aún que amerite un análisis por separado de dicho elemento objetivo.
115. En realidad, dicho cambio es integral porque tendrá efectos no solo respecto al inicio del plazo, sino también respecto a cuándo debe entenderse transcurrido el plazo de la prescripción y, consecuentemente, a su término o fin.
116. Lo anterior se aplica también, como es evidente, cuando se trata de hechos o situaciones jurídicas existentes que se iniciaron bajo una norma anterior y que continúan surtiendo efectos, sin haberse cumplido o agotado y a los que por mandato constitucional les corresponde ser regulados por las nuevas normas vigentes (artículo 103 de la Constitución).
117. Por lo expuesto, el inicio del plazo es, en el ámbito de la aplicación de las normas sobre prescripción tributaria, inseparable de su duración; de forma tal que solo puede considerarse agotado el *plazo* de la prescripción, pero no puede decirse lo mismo de su inicio, esto es, no cabe aseverar válidamente que el inicio se ha agotado, como indica la parte demandante. Esto último sería resultado de considerarlo indebidamente de manera aislada. De ello, se desprende que solo puede considerarse agotado al plazo transcurrido, pero no a sus elementos objetivos por separado.
118. Asimismo, debe tenerse en cuenta que la situación jurídica según la cual el aparente “tiempo perdido” que se configurase, por la modificación sobrevenida de la regla del inicio del cómputo del plazo de prescripción, cuando este aún se encuentra transcurriendo, no resulta proscrita por el ordenamiento jurídico tributario. Antes bien, ha sido contemplada dentro de la figura de la interrupción de la prescripción. Cabe precisar que de acuerdo al artículo 45 del Código

Tributario, “el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio”. Así, producido el acto que interrumpe el plazo, de acuerdo a los supuestos previstos en el referido artículo 45, este vuelve a computarse desde un nuevo inicio, esto es, desde el día siguiente de acaecido dicho acto.

119. En suma, solo puede considerarse que lo que se agota es el plazo de prescripción, pero no el inicio del cómputo del mismo. Por el contrario, y en relación a la aplicación del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, sostener que dicha norma no resultaba aplicable a aquellos casos en los que el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se había iniciado hasta el 1 de enero de 2012 y que se encontraban en trámite o pendiente de resolución, no es sino, en el fondo, invocar la teoría de los derechos adquiridos. Precisamente, según dicha teoría:

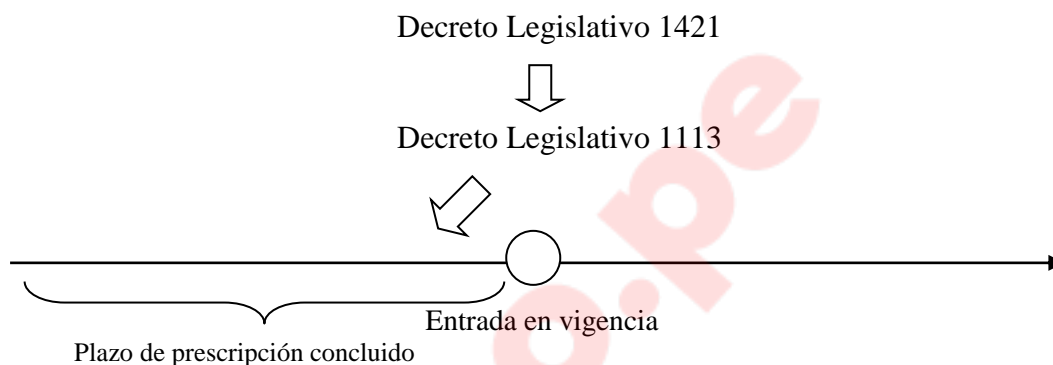
la eficacia normal de la ley se despliega únicamente pro futuro, es decir, con respecto a las situaciones que nazcan con posterioridad a su entrada en vigor. La ley nueva, por consiguiente, no es de aplicación -salvo que se prevea su propia retroactividad- a las situaciones todavía no extinguidas nacidas al amparo de la ley antigua.

120. Así pues, en la consideración según la cual a los casos mencionados *supra* correspondía la aplicación de las reglas establecidas en el artículo 44 del Código Tributario, antes de la expedición del artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, subyace la teoría de los derechos adquiridos, pese a que, salvo supuestos excepcionales previstos en la propia Constitución (STC 0008-2008-PI/TC, fundamentos 73-74), no rige actualmente en nuestro ordenamiento jurídico-constitucional.
121. Por el contrario, es en aplicación de la teoría de los hechos cumplidos que el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, ha debido regir a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes al tiempo de su entrada en vigencia. Ello, claro está, excluye los plazos de prescripción tributaria plenamente agotados conforme al ordenamiento jurídico-tributario hasta el momento de dicha entrada en vigor.
122. Cabe recordar, según lo mencionado *supra*, que en la STC 0002-2006-PI/TC se precisó que:

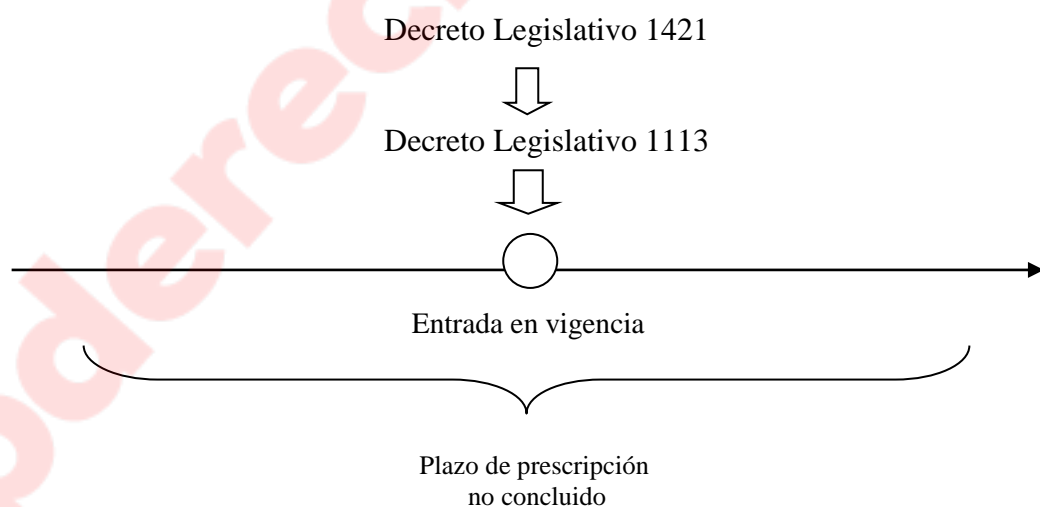
Diez-Picazo, refiriéndose a la primera teoría [hechos cumplidos], sostiene que “en el momento en que una ley entra en vigor, despliega, por definición, sus efectos normativos y debe ser aplicada a toda situación subsumible en su supuesto de hecho; luego no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua ley a las situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad. [...] la aplicación de una ley a situaciones aún vivas y con efectos ex nunc no implicaría, en puridad de conceptos retroactividad alguna (fundamento 11).

123. Así, pueden distinguirse dos escenarios:

**a) Aplicación retroactiva inconstitucional**



**b) Aplicación inmediata constitucional**



124. En ese sentido, la disposición impugnada, al recoger dicha interpretación, que es la que se desprende del ordenamiento jurídico-constitucional, según lo indicado previamente, no hace sino insistir en la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos y en plena observancia del principio de no retroactividad, de acuerdo a la Constitución.

125. Por lo tanto, concluyo que la disposición cuestionada no vulnera el principio de irretroactividad de las normas. Por esta razón, voto por desestimar la demanda en dicho extremo.



126. Por otro lado, la parte demandante también han indicado que la disposición cuestionada vulnera el principio de seguridad jurídica, puesto que, a su criterio, los administrados están expuestos a cambios o modificaciones posteriores en las reglas de juego en materia tributaria, en concreto, respecto a la fecha de inicio de los plazos de prescripción, desconociéndose así el tiempo de prescripción ya ganado.

127. En relación a la seguridad jurídica, el Tribunal ha sostenido en la STC 0012-2003-PI/TC y acumulados que

En el Expediente 016-2002-AI/TC, el Tribunal consideró que la seguridad jurídica es un principio consustancial al Estado constitucional de derecho, implícitamente reconocido en la Constitución. Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad (fundamento 3).

128. Asimismo, en cuanto a su contenido y alcances como principio constitucional implícito, el Tribunal ha referido en la STC 0016-2002-PI/TC que

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. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho” (STCE 36/1991, FJ 5). El principio *in comento* no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanencia del *statu quo*, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.

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, 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”) (fundamentos 3-4).

129. Indicado lo anterior, corresponde evaluar si efectivamente, la disposición impugnada ha vulnerado el principio de seguridad jurídica, de acuerdo a lo mencionado previamente.
130. Al respecto, alegar que una norma puede vulnerar la seguridad jurídica, como expectativa razonable de los ciudadanos, respecto a la actuación de los poderes públicos y de la colectividad, con los límites impuestos por el ordenamiento jurídico, implica en primer lugar, y antes de cualquier análisis con dicho cariz en el presente caso, verificar la realización del cambio o modificación de la regla contrarios a Derecho, según se cuestiona y que, a criterio de la parte demandante, supuso una alteración indebida y arbitraria de las reglas preexistentes a este respecto.
131. Sin embargo, como ya se ha establecido previamente, la disposición cuestionada *no realizó ningún cambio o modificación* respecto a las normas que regulan la prescripción la acción de la Administración para el cobro de la deuda tributaria.
132. Por el contrario, la disposición impugnada solo reafirma, para los casos en los que el cómputo del plazo de prescripción del cobro de la deuda tributaria se hubiese iniciado hasta antes del 28 de setiembre de 2012 y aún no hubiese concluido bajo las reglas preexistentes del artículo 44 del Código Tributario (“interpretadas” literalmente), *que resulta de aplicación inmediata el artículo 4 del Decreto Legislativo 1133, que incorporó el numeral 7 al citado artículo 44*, lo que es conforme con el ordenamiento jurídico-constitucional vigente.
133. Por lo tanto, no se debe considerar que se hayan frustrado expectativas razonables de los contribuyentes a partir de modificaciones intempestivas y arbitrarias en las normas jurídicas sobre prescripción de la acción de la Administración para realizar el cobro de la deuda tributaria.
134. Sin perjuicio de lo anterior, y habiendo concluido que la disposición cuestionada no crea una nueva regla en materia de prescripción tributaria, no debe olvidarse que el ordenamiento jurídico es dinámico y no puede permanecer petrificado en el tiempo, como tampoco la propia Constitución.
135. Con relación al ordenamiento jurídico, debe recordarse que es competencia del legislador, según el artículo 102.1 de la Constitución expedir leyes, modificarlas y derogarlas. Los demás sujetos que cuentan con competencias normativas e informan el sistema de fuentes del derecho peruano también tienen reconocidas dichas facultades de expedición de nuevas normas, de modificarlas o dejarlas sin efecto, siempre que se respeten los límites formales y materiales previstos en el orden jurídico vigente para tales fines. Por ello, un eventual cambio normativo, incluso de rango legal, en sí mismo no resulta inconstitucional, a menos que contravenga lo constitucionalmente ordenado o lo constitucionalmente prohibido.
136. Además, debe recordarse que el Tribunal Constitucional, en su jurisprudencia, ha validado la existencia de normas interpretativas en materia tributaria, siempre que

se verifiquen determinados presupuestos. Tal es el caso de la STC 00002-2006-PI/TC, donde se precisaron cuál es el contenido y elementos de estas normas.

137. En cuanto a su contenido, la norma interpretativa en materia tributaria tiene como finalidad eliminar una ambigüedad, en principio, producida por una norma previa en el ordenamiento jurídico. En todo caso, más allá de la terminología empleada en general al redactarse tales normas, lo importante es su naturaleza jurídica, ligada a la finalidad que cumple. Evidentemente, para la verificación de la existencia de una norma interpretativa, en este caso, en el ámbito tributario, es necesario que la norma interpretativa y la interpretada se refieran a la misma regulación. Lo que traerá como consecuencia que la norma interpretativa rija desde el mismo momento en que comenzó a regir la norma interpretada (STC 0002-2006-PI/TC, fundamento 20).

138. Asimismo, en dicha sentencia, el Tribunal, precisó, en coincidencia con su par colombiano, qué elementos debe cumplir la norma interpretativa:

Primero, debe referirse expresamente a una norma legal anterior. Segundo, debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior. Tercero, no debe agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito materia (fundamento 23).

139. En el presente caso se verifica que la disposición cuestionada se refiere expresamente el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario; en segundo lugar, la norma cuestionada establece o fija, sin lugar a dudas, la interpretación que, desde su entrada en vigencia, debió atribuirse al aludido inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, lo que se encontraba justificado por la existencia de la Resolución 09789-4-2017, de fecha 7 de noviembre de 2017 que, erróneamente, estableció un precedente de observancia obligatoria contrario a lo establecido en el ordenamiento jurídico. Además, se verifica también que la disposición cuestionada no añade un contenido extraño, ajeno o que no estuviese previamente previsto en el mencionado inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario.

140. Conviene precisar que la norma sometida a control en aquella oportunidad, esto es, en la controversia constitucional resuelta a través de la STC 0002-2006-PI/TC, no se cumplieron con los dos últimos requisitos y, antes bien, la norma objeto de control sí vulneraba el principio de irretroactividad de las leyes, además del principio de legalidad.

141. En cambio, en el presente caso, se advierte que la disposición cuestionada no ha vulnerado dicho principio de irretroactividad y que su finalidad no es innovar el ordenamiento jurídico, sino únicamente declarar la interpretación del inciso 7 del artículo 44 que debió aplicarse inmediatamente desde su entrada en vigencia, por las razones previamente desarrolladas.

142. A mayor abundamiento, el análisis anterior se aprecia en el siguiente cuadro:

Requisitos	Norma impugnada: Disposición Transitoria Única de la Ley 28647 (STC 0002-2006-PI/TC)	Primera Disposición Complementaria Transitoria (STC 0004-2019-PI/TC)
1. Identifica la norma que interpreta	Sí	Sí
2. Interpreta un aspecto ambiguo	No	Sí
3. Existía un pronunciamiento del TF que interpretaba su alcance conforme a la Constitución	Sí (Resolución 09050-5-2004)	No (Resolución 09789-4-2017)
4. Tiene carácter declarativo	No	Sí
5. Convierte en inaplicable al decreto presuntamente interpretado	Sí	No, reitera su plena efectividad
6. Impide la aplicación inmediata del decreto presuntamente interpretado	Sí	No
7. Vulnera el principio de irretroactividad de las normas	Sí	No

143. Por lo expuesto, advierto que la disposición cuestionada tampoco ha vulnerado el principio de seguridad jurídica.

144. Por consiguiente, en cuanto al control de constitucionalidad por el fondo, concluyo que la disposición cuestionada no ha vulnerado los principios de irretroactividad de las leyes ni el de seguridad jurídica, por lo que corresponde desestimar la demanda en este extremo.

145. Finalmente, quisiera pronunciarme respecto al segundo punto resolutivo del fallo, el que estaría relacionado con lo mencionado en el fundamento 80 de la ponencia. En tal fundamento se sostiene que:



Finalmente, y a fin de evitar que en lo sucesivo el legislador derivado se exceda en la emisión de normatividad que tienda a habilitar la potestad tributaria *sine die*, este Tribunal considera que las reglas para el cómputo del inicio del plazo de prescripción establecidas en el artículo 44 del Código Tributario (Decreto Legislativo 816) y el inciso 7 del artículo 44 del Decreto Supremo 135-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, se encuentran circunscritas en cuanto a su interpretación al cumplimiento estricto de los plazos de prescripción establecidos por el artículo 43 del Código Tributario, no debiendo excederse los procesos de fiscalización tributaria y el cobro de la deuda determinada, de dichos plazos.

146. Advierto que, aun cuando el aludido fundamento 80 de la ponencia y el segundo punto de la parte resolutive del fallo, tengan aparentemente como finalidad que la Administración Tributaria respete los plazos de prescripción en materia tributaria, lo cierto es que la formulación de dicha regla interpretativa no es lo suficientemente clara en sus alcances, porque puede conllevar a considerar que los plazos establecidos en el artículo 43 del Código Tributario deben cumplirse, aún al margen de lo dispuesto en el propio ordenamiento jurídico tributario, en supuestos en los que se ha previsto, por ejemplo, que resultan aplicables la interrupción o suspensión de la prescripción en materia tributaria, según lo establecido en los artículos 45 y 46, de dicho Código, respectivamente.

En consecuencia, por todo lo expuesto, mi voto es por declarar **INFUNDADA** la demanda interpuesta por el Colegio de Abogados de La Libertad contra la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.

S.

**LEDESMA NARVÁEZ**

## VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Con el debido respeto por mis colegas magistrados, emito el presente voto singular que se sustenta en los siguientes fundamentos:

1. Me referiré en primer lugar a la inconstitucionalidad por la forma. Al respecto, la parte demandante alega que la disposición cuestionada ha excedido el marco de la delegación facultades legislativas establecido en el artículo 104 de la Constitución y en la Ley 30823 (ley autoritativa). Es decir, no habría una relación entre las materias que fueron autorizadas por dicha ley autoritativa y lo regulado en el Decreto Legislativo 1421 en materia de prescripción tributaria.
2. Al respecto, el literal g) del inciso 1 del artículo 2 de la ley autoritativa delega facultades para “Modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF [...] a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes, (...)”. De otro lado, el literal h) del mismo artículo señala que la delegación incluye la potestad para: “Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio”.
3. Como es de verse, el legislador habilitó al Poder Ejecutivo para emitir nomas orientadas a “contar con procedimientos tributarios más eficientes” así como para “fortalecer y optimizar” la gestión de la Sunat garantizando el adecuado cumplimiento de sus funciones. En este sentido, cabe concluir que la disposición impugnada se encuentra relacionada con la materia delegada.
4. En cuanto a la inconstitucionalidad por el fondo, considero que la prescripción extintiva aplicada en materia tributaria no puede ser entendida desde su parte objetiva, con dos elementos (trascuro del tiempo y punto de inicio), pues dicho instituto jurídico se funda únicamente en el paso del tiempo, el cual comprende un punto de inicio y fin para su aplicación, pero ello no significa en modo alguno que sean momentos distintos al hecho, son parte del mismo hecho que resulta ser indivisible.
5. Recordemos que la prescripción extintiva o liberatoria es un hecho con relevancia jurídica, es decir, el transcurso del tiempo origina efectos en el ámbito jurídico, conforme ocurre en el Derecho Tributario, ya que se trata de una limitante de carácter temporal respecto a la exigibilidad de la deuda por parte de la Administración Tributaria, modificándose la relación jurídica originada por los tributos.
6. En línea con lo expuesto, me permito señalar que, si bien la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 efectúa materialmente una modificación del plazo de prescripción, pero lo hace en aquellos supuestos en los que aún no han transcurrido los plazos fijados en el artículo 43 del TUO del



Código Tributario, por tanto, estaríamos ante consecuencias jurídicas no extinguidas a la fecha de su entrada en vigor, es decir, resulta de aplicación inmediata. Por tanto, no advierto vulneración del principio de irretroactividad reconocido por el artículo 103 y del principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, por todo lo expuesto, mi voto es por declarar **INFUNDADA** la demanda.

S.

**MIRANDA CANALES**

Lpderecho.pe

## VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

1. Los que inicialmente se constituyen como demandantes (la Junta Directiva del Colegio de Abogados de La Libertad, cuyo posterior desistimiento no paraliza el seguimiento del presente proceso no detiene el mismo procesal impulsado) invocaban que la Primera Disposición Complementaria Transitoria al Derecho Legislativo 1421 se había dictado fuera de los parámetros de los artículos 101.4 y 104 de la Constitución, en tanto y en cuanto la ley autoritativa en que se sustenta el Decreto Legislativo 1421 no tenía previsto el supuesto que le permitiera regular al Gobierno lo referido a la prescripción de deudas tributarias.
2. Cabe alegar que en este caso el Grupo de Trabajo encargado del control constitucional sobre los actos normativos del Poder Ejecutivo de la Comisión de Constitución y Reglamento, en su informe 90/2018-2019, ya se había pronunciado a favor de que la norma impugnada ante nuestro Tribunal estaba complemente de acuerdo con los parámetros de la ley autoritaria, la ley 30823, también denominada “Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado”. Sin embargo, alguien con legitimidad procesal para hacerlo cuestionó ese pronunciamiento y pidió conocer cuál era la visión de este Tribunal al respecto, y ello justifica que se digan algunas cosas sobre el particular.
3. El tema del control de la legislación delegada no es una materia nueva para este Tribunal, el cual, en reiteradas ocasiones, siguiendo lo señalado en el artículo 104 de la Constitución vigente, ha reconocido que los Congresos pueden delegar facultades en los Gobiernos, mediante la ley autoritativa correspondiente, la cual, en primer lugar, fijará las materias que puede abarcar la legislación delegada (con excepción de las materias que son indelegables a la Comisión Permanente, que están claramente establecidas en el artículo 101 inciso 4 de nuestro texto constitucional).
4. Además, nuestro Tribunal ha establecido una noción de lo que debe entenderse como legislación delegada (STC 0012-2011-PI/TC). En esa misma sentencia ha hecho importantes precisiones sobre los límites de la legislación delegada, que pueden ser de carácter temporal o material. Es más, y ya entrando a lo estrictamente tributario, este Tribunal ha establecido relevantes pautas en materias como las del tratamiento especial que debe proporcionarse a determinadas zonas del país, de acuerdo con el artículo 79 de nuestra Constitución (STC 0016-2007-PI/TC)
5. Todo ello, claro está, va de la mano de reconocer que los decretos legislativos están sometidos también a un control parlamentario (STC 005-2013-PI/TC). Por ende, este Tribunal Constitucional tiene claro en que, en el presente caso, lo que corresponde es analizar si dentro de los parámetros de la Ley autoritativa 30823 se



encuentra justificación a la configuración del Decreto Legislativo 1421. Y, por cierto, yo si encuentro esa justificación en los literales h y g del primer inciso del artículo 2 de la ley 30823.

6. En ambos literales se habilita a modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario (literal g), y, lo que es más relevante, se da la competencia para “establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) fortalecer su gestión, así como el marco normativo que coadyuyen a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio” (literal h).
7. No perdamos de vista cual había sido el escenario anterior a la dación del Decreto Legislativo 1421. Como todos podemos entender, así de vital como es una determinación o fijación de deuda tributaria, tarea que no se puede dilatar indefinidamente en el tiempo; también es necesario establecer un plazo de prescripción para el desarrollo de la labor de cobro de esas deudas. La necesidad de recurrir a la prescripción en ambos supuestos (determinación y pago de deuda tributaria) devenía en indispensable, en tanto y en cuanto si bien los particulares tienen deberes ante el Estado, el Estado debe desarrollar un ejercicio diligente de sus competencias, para así no perjudicar injusta e innecesariamente a sus ciudadanos y ciudadanas.
8. Sin embargo, y hasta la dación del Decreto Legislativo 1113, el 28 de septiembre de 2012, el Código Tributario solamente tenía referencias genéricas a la prescripción de las deudas tributarias en su artículo 43, y mejores precisiones acerca de la prescripción de la determinación de la deuda tributaria, más no del pago de la deuda tributaria. Eso es justamente lo que remedia el Decreto Legislativo 1113, cuya vinculación con su ley autoritativa y la constitucionalidad de su contenido no se discutió, incluyendo un inciso 7 en el artículo 44 del Código Tributario, destinado precisamente a establecer un plazo de prescripción de hasta cuatro años para el cobro de una deuda tributaria.
9. Así se daba un tratamiento coherente y consistente al tema. La autoridad tributaria tenía un plazo de prescripción de hasta cuatro años para determinar (fijar) una deuda tributaria, y una vez determinada la deuda, un plazo de prescripción de hasta cuatro años para asegurarse el pago de lo adeudado. Tratándose de normas de este tipo, y de acuerdo con el actual texto del artículo 103 de la Constitución peruana de 1993, se pone en vigencia la teoría de los hechos cumplidos, y se aplica de manera inmediata, tal como lo ha venido impulsada por diversa jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional (entre otras, las SSTC 0316-2911-AA/TC, 0002-2006-PI/TC y 0606-2004-AA/TC; así como la sentencia emitida en los acumulados 00021-2012-PI/TC, 00008-2013-PI/TC, 00009-2013-PI/TC, 00010-2013-PI/TC y 00013-2013-PI/TC).
10. En ese mismo tenor se pronuncia la norma X del Título Preliminar del Código Tributario. Además, una interpretación de lo dispuesto en sus artículos 27, 41, 47 y 49 consagran en el caso peruano una prescripción que extingue la acción para determinar la deuda tributaria, cobrar dicha deuda y aplicar sanciones.

11. En este contexto, resulta sorprendente, con todo respeto, la actuación del Tribunal Fiscal. Luego de resoluciones donde reconocía la necesidad de determinar una deuda como requisito previo para cobrarla (RTT 00161-1-2008; RTT10495-3-2012, entre otras) se emite en el año 2017 un pronunciamiento del Pleno del Tribunal Fiscal, la resolución 9789-4-2017, del 7 de noviembre de 2017, la cual señala que solamente basta con un plazo de prescripción de cuatro años para la determinación y el pago de la deuda tributaria, entendiéndose además que ambas situaciones (determinación y pago) podían correr paralelamente.
12. Con el debido respeto que me merece el Tribunal Fiscal, aquí hay varias objeciones a la vista. En primer lugar, la aprobación, modificación y determinación de condiciones de los diferentes tributos son materias que se guían por los principios de reserva de ley y legalidad, y, hasta dónde todos(as) sabemos, el Tribunal Fiscal es un muy respetable Tribunal Administrativo. En segundo término, su pronunciamiento aprobado en pleno con carácter de precedente (en rigor es innecesario hablar de “precedentes de observancia obligatoria”, por redundante, ya que todo precedente genera reglas, y éstas, como todos(as) conocemos, son de observancia obligatoria) confunde dos momentos distintos (determinación y deuda), y trata de hacerlos correr en paralelo, cuando uno de ellos (el pago de la deuda) no se puede dar sin la especificación de la deuda).
13. Se alegaba la existencia de controversia acerca de los casos cuyo acto de cobranza, previamente determinada la deuda, fue notificado luego del 28 de setiembre de 2012, fecha en que entró en vigencia el Decreto Legislativo 1113. En realidad, era una falsa controversia. Como es de conocimiento general, un plazo de prescripción es siempre un plazo legal. Y si se aprueba una ley nueva, sobre, por ejemplo, el plazo de prescripción del pago de una deuda tributaria, prima la teoría de los hechos cumplidos y la aplicación inmediata de la norma, conforme al artículo 103 de nuestra Constitución. El Decreto Legislativo 1113 había respondido la inquietud, y, desafortunadamente, decisiones como la del Tribunal Fiscal volvían, seguramente sin mala intención, a resucitarlas.
14. Es pues en ese contexto que surge al Decreto Legislativo 1421. Su objetivo, en rigor, y al amparo del artículo 154 del Código Tributario, era dejar sin efecto el precedente 9789-4-2017, y volver la comprensión del tema al acertado parámetro del decreto Legislativo 1113, sin introducir cambio alguno a lo dicho inicialmente en el Decreto Legislativo 1113, materia de vital relevancia sobre la cual volveré después.
15. Es claro entonces cuál era el alcance del Decreto Legislativo 1421, y cómo lo allí previsto se encuentra perfectamente ubicado dentro de los márgenes de la ley autoritativa 30823. Debe además tenerse presente que ya el Tribunal Constitucional peruano ha señalado que la autorización a una legislación delegada no puede ser detallada sobre lo que se delega, pues, caso contrario, se hace innecesario recurrir al mismo mecanismo de la legislación delegada (STC 0022-2011-PI/TC).

## II. NO ENCUENTRO VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD VINCULADOS AL CONTENIDO O AL OBJETO DE LA NORMA IMPUGNADA (LOS DENOMINADOS VICIOS DE FONDO)

16. La parte demandante alegaba también que la disposición impugnada vulneraba los principios constitucionales de irretroactividad de las leyes. Respetuosamente, nada más lejos de la verdad.
17. Como ya he anotado en el presente texto, en el Perú, luego de la reforma constitucional introducida por la ley 28389 del año 2014, queda claro que el parámetro de aplicación de las leyes en el tiempo es el de los hechos cumplidos, recogido en el artículo 103 de la Carta reformada, pero con algunos importantes antecedentes en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano, como la STC 0008-1996-PI/TC.
18. Esta aplicación inmediata de la norma en el tiempo que consagra la teoría de los hechos cumplidos en el Perú, solamente tiene una excepción constitucionalmente admitida, la invocada en materia penal a favor del reo (en ese sentido, la STC 0606-2004-AA/TC, entre muchas otras). Las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes no tienen fuerza retroactiva alguna, salvo en el caso al cual acabo de hacer referencia, la materia penal a favor del reo (en ese sentido, la sentencia recaída en los expedientes acumulados 00021-2012-PI/TC, 00008-2013-PI/TC, 00009-2013-PI/TC, 00010-2013-PI/TC y 00013-2013-PI/TC).
19. No hay pues aquí supuesto alguno de una alegada retroactividad en perjuicio de los demandantes. Pero tampoco encuentro válido alegar que el Decreto Legislativo 1421 genere situaciones reñidas con la seguridad jurídica. Entre ellas están las SSTC 016-2002-PI/TC, 0012-2003-PI/TC y acumuladas. Lo común en todos pronunciamientos es que no puede hablarse de perjuicio a la seguridad jurídica, si el cambio producido es contrario a Derecho, y en perjuicio de los ciudadanos(as).
20. Nada de ello existe en el presente caso. Aquí el cambio introducido por el Decreto Legislativo 1421 solamente implica dejar de lado un pleno administrativo confuso y con discutible competencia para afirmar lo que afirmó, y la vuelta a los parámetros tal cual como ya estaban consagrados en el Decreto Legislativo 1113, que, por cierto, no tenía antecedentes claros en la regulación del plazo de prescripción de cobro de deudas tributarias, pues en rigor fue el primer pronunciamiento específico emitido al respecto.
21. No encuentro entonces cuestionamientos que permitan calificar como inconstitucional a la norma impugnada, y por ello **MI VOTO ES POR DECLARAR INFUNDADA LA DEMANDA**. Sin embargo, quisiera añadir algunas consideraciones adicionales al respecto, lo que procedo a efectuar a continuación.

### III. ALGUNAS ANOTACIONES FINALES

22. Hay consideraciones de Derecho en general, y de Derecho Constitucional en particular, que creo que siempre debemos tener presente. La primera de ellas es que lo ilógico, y, sobre todo, lo irrazonable, nunca puede ser constitucional. Llevado esto a este caso en concreto, un acuerdo que obliga a tratar como dos asuntos paralelos a la determinación de una deuda y el pago de una deuda ya determinada es algo ilógico e irrazonable. Plantear una situación distinta, donde se reconoce que hay situaciones que se dan una luego de otra (la determinación de deuda primero y el pago de la deuda determinada), si es, en principio, algo lógico y razonable, y, por ende, reputado como constitucional.
23. De otro lado, es innegable la relevancia que tienen las empresas (independientemente de su tamaño) y los(as) ciudadanos(as) que realizan una vital labor para apuntalar la economía en nuestro país. Sin embargo, ese esfuerzo no excluye a nadie, y menos en las difíciles circunstancias que nos toca vivir, de asumir ciertos deberes y algunos compromisos ineludibles.
24. Aun cuando se pueda señalar que estemos ante documentos que constituyen soft law, no negarse que este Tribunal, en su proceso de convencionalización del Derecho, ha mirado y seguido con especial detalle el aporte de documentos como los denominados Principios Rectores sobre las empresas y los Derechos Humanos, promovidos por Naciones Unidas. Entre estos principios se encuentra el reconocimiento del papel de las empresas como “órganos especializados de la sociedad que desempeñan funciones especializadas y que deben cumplir todas las leyes aplicables y respetar los Derechos Humanos” (Principio General b)).
25. El punto de partida para exigir el cumplimiento de sus responsabilidades en infraestructura, servicios y demás tareas que le son propias es que todos(as) paguemos nuestros impuestos, claro está que, tomando en cuenta nuestra real capacidad contributiva. Esto no hay que entenderlo como parte de nuestro necesario aporte para construir una sociedad que no se quede, en una dinámica de crecimiento que no va más allá de lo cuantitativo ni asegura condiciones de igualdad material; sino más bien como el canal para alcanzar un desarrollo cuantitativo a favor de todos(as), el cual nos permita atender nuestras necesidades humanas básicas y considerar nuestros distintos y legítimos proyectos de vida.

S.

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

## VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

Con el debido respeto por la opinión de mis colegas, emito el presente voto debido a que no comparto la decisión adoptada en este caso ni los argumentos que la sustentan. En ese sentido, a continuación, haré referencia, en primer lugar, al razonamiento que se ha adoptado en la ponencia para posteriormente, fundamentar por qué considero que la demanda de inconstitucionalidad debe ser declarada **INFUNDADA**.

### a) Antecedentes y posición asumida en la ponencia

Con fecha 1 de febrero de 2019, el Colegio de Abogados de La Libertad interpone demanda de inconstitucionalidad contra la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, alegando la vulneración de la regulación constitucional de la delegación de facultades legislativas, el principio de irretroactividad de las normas y la seguridad jurídica. La ponencia declaró FUNDADA la demanda en todos sus extremos.

En relación con la forma de la norma cuestionada, la ponencia considera que el Decreto legislativo 1421 resulta inconstitucional, al no advertir que la Ley Autoritativa N° 30823 haya establecido una específica delegación de facultades al Poder Ejecutivo para modificar las normas relativas a la aplicación temporal en el cobro de los tributos, por lo que considera que se excedió el ámbito de las facultades para legislar en materia tributaria.

Por otro lado, respecto a la presunta vulneración del principio de irretroactividad, la ponencia estima que la Primera Disposición Complementaria Transitoria no introduce una regla interpretativa desde el momento que no discrimina entre las normas que podrían desprenderse de la disposición optando por alguna de ellas, sino que se limitaría a fijar autónomamente un nuevo momento para iniciar el cómputo de la prescripción.

En ese sentido, se advierte en la ponencia que la disposición impugnada no modifica el lapso por el que se extiende la prescripción, sino que varía el otro elemento objetivo que es el punto de inicio del cómputo que resulta fijo, por lo tanto, incide en todos aquellos casos en que la prescripción hubiese comenzado a desarrollarse. En consecuencia, se considera que la disposición cuestionada supone una aplicación retroactiva de un nuevo punto de inicio del cómputo de la prescripción a casos en los que dicho evento ya se había producido, por lo que se estiman que se infringe el artículo 103 de la Constitución.

De todo lo expuesto es posible advertir que, a criterio del magistrado ponente, la demanda debe ser estimada en su conjunto, por lo que debe declararse FUNDADA.

Al respecto, estimo que, si bien el texto de la disposición impugnada pudo haber sido redactado de mejor manera para evitar equívocos, considero a diferencia de la ponencia, que esta disposición no resultaría contraria a la Constitución. En el siguiente apartado explicaré las razones por las que estimo que la disposición cuestionada resulta válida desde el punto de vista constitucional.

## b) Razones por las que corresponde desestimar la demanda

Antes de exponer las razones por las que considero que la demanda debe desestimarse, creo que es oportuno recordar que la opción de declarar la inconstitucionalidad de una norma es una medida de *ultima ratio*, ello en virtud del principio *indubio pro legislatore*. Al respecto, este Tribunal Constitucional ha precisado lo siguiente:

No cabe que se declare la inconstitucionalidad de una disposición si, entre sus normas, esto es, los sentidos interpretativos de una disposición legislativa, es posible hallar una que sea compatible con la Constitución. [...] la declaración de invalidez constitucional siempre debe ser la *ultima ratio* a la que este Tribunal (y los jueces del Poder Judicial, desde luego) acuda: “Los jueces y tribunales –entre los que se ha incluido este mismo Tribunal, dice la Segunda Disposición General de la LOTC- sólo inaplican las disposiciones que estimen incompatibles con la Constitución cuando por vía interpretativa no sea posible la adecuación de tales normas al ordenamiento constitucional” [Expediente 0002-2003-PI/TC, fundamento 7].

Ahora bien, respecto a la alegada inconstitucionalidad por la forma del Decreto Legislativo 1421, se debe mencionar que se ha vuelto creciente en la práctica que el Congreso de la República otorgue al Poder Ejecutivo facultades legislativas que la Constitución autoriza. En el ejercicio de la delegación, se evidencia la generalidad de los aspectos en las materias autorizadas, de manera que respecto al ámbito tributario previsto como materia autorizada por la Ley 30823 para la legislación de parte del Poder Ejecutivo resulta siendo amplia.

Sin embargo, del contenido en el inciso h) del artículo 2 de la Ley 30823, se aprecia que se fija un marco de delegación suficiente para contemplar como materia delegable la prescripción de las deudas tributarias, toda vez que ello forma parte del marco normativo que coadyuva a garantizar el cumplimiento de sus funciones. Por lo tanto, la Ley 30823 contempla una habilitación que no trastoca los principios de legalidad y reserva de ley, debiendo ser declarado constitucional el Decreto Legislativo 1421. Sin perjuicio de ello, con la finalidad de evitar procesos que generen gasto público y confusiones, se debe exhortar al Congreso de la República para que en futuras delegaciones de las facultades que concedan, la Ley autoritativa a expedir procure contener un listado más específico de todos los aspectos a ser legislados por el Poder Ejecutivo.

En cuanto a la alegada inconstitucionalidad por el fondo, la parte demandante cuestiona la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo 1421, por considerarla inconstitucional al vulnerar la prohibición de aplicación irretroactiva de la ley, pues desconoce las prescripciones ya ganadas por parte de los contribuyentes. En atención al precedente recaído en la Resolución N.º 9789-4-2017, emitido en noviembre de 2017, que interpretó que el inicio del cómputo de plazo de la prescripción de la acción administrativa tributaria para exigir el pago de una deuda tributaria antes de la vigencia del Decreto Legislativo 1113, esto el 28 de setiembre de 2012, se regía por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del Código Tributario y no por el numeral 7 introducido



por el Decreto legislativo 1113, que instauraba el periodo de prescripción de 4 años desde el día siguiente de la notificación de la Resolución de Determinación o de Multa al contribuyente.

Ahora bien, advierto que, pese a que la norma impugnada contiene fórmulas que, en general, pueden ser consideradas como compatibles con la Constitución, ello no impide que existan supuestos específicos en los que pueda presentarse algún posible escenario de lesión de derechos, lo cual podría obedecer a distintos factores. Por ello, la autoridad judicial deberá examinar, en cada caso, la pertinencia de la aplicación del decreto legislativo impugnado.

Por lo expuesto, mi voto es por declarar **INFUNDADA** la demanda, en la medida en que la disposición normativa cuestionada no resulta incompatible, en abstracto, con la Constitución, con la referida exhortación.

S.

**RAMOS NÚÑEZ**

Lpderecho.pe