

Algunas Consideraciones en Torno a la Renuncia a la Prescripción en Materia Tributaria

Juan M. Aguayo López* **

“La renuncia a la prescripción ganada -supuesto específico que contiene la institución de la prescripción extintiva- es ampliamente conocida y aceptada en el ámbito civil del derecho; sin embargo, ¿lo será también en el ámbito tributario? En el presente artículo el autor aborda la institución y el supuesto en comentario, evaluando sus alcances, configuración y efectos, a fin de determinar si corresponde su aplicación en el derecho tributario, para finalmente analizar ésta en un caso concreto.”

Introducción

“Desde la antigüedad, el derecho ha considerado necesario establecer plazos dentro de los cuales se debe ejercitar los derechos, y otros plazos en los que la inactividad del titular determina su privación o desprotección de aquello que jurídicamente le corresponde”¹.

En efecto, el tiempo -que no es más que el decurso del mismo- es un concepto que, indesligable de la vida misma, lo es también del derecho, es por ello que, en términos de LOPEZ HERRERA recibe la denominación de tiempo jurídico, en la medida que es utilizado por el derecho, bien sea como una medida que sirve para determinar un antes y un después, o bien como un hecho jurídico².

Ahora bien, siguiendo a BRAVO CUCCI, el tiempo es un hecho jurídico cuando su transcurso produce consecuencias jurídicas, tanto en los derechos subjetivos como en los propios efectos irradiados por las normas jurídicas³; lo que ha sido recogido por la norma positiva principalmente en la prescripción adquisitiva y

en la prescripción extintiva o liberatoria –ésta última, de la que nos ocuparemos en el presente artículo⁴.

En términos generales (que luego analizaremos más a profundidad), la prescripción liberatoria “... es el medio por el cual el transcurso del tiempo opera la modificación substancial de un derecho en razón de la inacción de su titular, quien pierde la facultad de exigirlo compulsivamente”⁵, lo que, como es evidente reviste una gran importancia, pues permitiría volver inexigible, lo que en principio y por derecho no lo es.

Históricamente, la prescripción extintiva tiene su origen en el derecho romano, en el que, a contrario de las acciones para exigir el cumplimiento de los deberes vinculados a los derechos (cuyo plazo no estaba determinado), surgieron las acciones que concedía el pretor, las que si tenían un plazo para ser opuestas, luego del cual se perdían. Posteriormente, la citada institución jurídica fue modificando su forma y alcances gracias al derecho bizantino, al derecho canónico y al tratamiento que recibió en el código de napoleón, entre otros.

* El autor realiza practicas en el Tribunal Fiscal y es miembro de la Asociación Civil Derecho & Sociedad, formada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

** Sobre el contenido del presente artículo, el autor señala que toda opinión vertida en el mismo le es atribuible exclusivamente a título personal, y por tanto, no involucra necesariamente parecer alguno de las instituciones en las que participa.

1 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, “Estudio Preliminar del Libro Primero – La Obligación Tributaria”, en Código Tributario, Doctrina y Comentarios (coautoría con Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León, Walker Villanueva Gutierrez y Jorge Bravo Cucci), Segunda Edición, Instituto Pacifico, Lima, 2009, p. 169.

2 LOPEZ HERRERA, Edgardo (Director), Tratado de la Prescripción Liberatoria – Tomo I, Editora Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, p. 4.

3 BRAVO CUCCI, Jorge, Fundamentos de Derecho Tributario, Tercera Edición, Editora Grijley, Lima, 2009, p. 407.

4 Para todo efecto, cuando se utilice el término “prescripción” estaremos aludiendo a la prescripción extintiva o liberatoria (en materia civil), puesto que en materia tributaria solo existe ésta, y no la adquisitiva.

5 LLAMBIAS, Jorge Joaquín, Tratado de Derecho Civil, Obligaciones –Tomo III, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1987, p. 404.

En ese sentido, "con los remotos antecedentes que han quedado expuestos, la prescripción fue receptada, básica y fundamentalmente, por la codificación civil"⁶; es por ello que, no solamente existe en la mayoría (si no es que en todos) los ordenamientos jurídicos, sino que tiene su mayor -y mejor- regulación en los códigos civiles de cada ordenamiento estatal, o en las normas afines de este campo del derecho.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo precedente, toda vez que la prescripción siempre buscó, entre otras cosas, "...dar certidumbre a las relaciones jurídicas a través del tiempo, para evitar que los conflictos queden adormecidos años y años sin resolverse"⁷, era previsible que dicha institución influyera y fuera de aplicación en otros ámbitos del derecho. Es así que hoy en día tiene cabida no solo en la esfera civil, sino penal, administrativa, entre otras, incluyendo las reglas del comercio internacional (como es el caso del UNIDROIT⁸).

El derecho tributario no es un ámbito ajeno a la prescripción (extintiva o liberatoria), es así que "en la actualidad es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que el deudor, por consiguiente, puede liberarse por inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo..."⁹

Siendo esto así, en nuestro Código Tributario¹⁰ la prescripción permite oponerse al cobro de las obligaciones tributarias (siempre que sea a solicitud de parte y al haberse cumplido el plazo correspondiente establecido en el referido cuerpo legal); sin embargo, ¿es posible "renunciar a la prescripción ganada"? En principio, entendemos que sí, más aún si no es otorgada de oficio, aunque quede pendiente el determinar cuál es el alcance del término "renuncia".

No obstante ello, y comoquiera que las normas no necesariamente asumen todos los supuestos posibles, el Código Tributario no regula "la renuncia a la prescripción ganada" (como si lo hace nuestro Código Civil), y existen muchos casos en los que podría entenderse que se ha producido ésta; lo que nos lleva entre otras cuestiones, a preguntarnos, ¿cuál es la naturaleza jurídica de esta renuncia -si tiene una?, ¿Se debe seguir alguna formalidad?, ¿qué efectos produce?, ¿cómo podemos determinar que se trata realmente de una "renuncia a la prescripción ganada"?, y ¿qué ha dicho el Tribunal Fiscal al respecto?.

Por lo pronto, el tema no ha sido abordado realmente por la doctrina tributaria; tal vez por ser un aspecto no

regulado en el Código Tributario, toda vez que -según se ha mencionado- tiene raigambre netamente civil o tal vez porque básicamente se trataría de una fórmula para volver exigible aquello que potencialmente ya no lo es (y como resulta obvio, ningún contribuyente -y de seguro abogado tributarista- tiene interés en otorgarle ese 'favor' a la Administración Tributaria).

Lo cierto es que si bien el tópico mencionado es sumamente interesante, es también amplio en su extensión como materia de estudio. Por ello, a efectos de introducir al lector al texto que tiene entre manos, debemos previamente limitar el campo de análisis. En ese sentido, el presente artículo no pretende ser un estudio profundo, exhaustivo y detallado de la problemática que representa, solo unas breves notas al respecto, y sobre un supuesto muy específico, que sirva -tal vez- para iniciar esta discusión.

Con tal finalidad, circunscribiremos el ámbito de estudio a un único supuesto en el que el contribuyente mantiene una obligación tributaria pendiente de pago, y habiendo transcurrido el plazo de prescripción indicado en la norma (vale decir, teniendo ya la opción de oponer la prescripción de la deuda tributaria), pretende el fraccionamiento y/o aplazamiento de la misma y dicho fraccionamiento y/o aplazamiento es concedido mediante una resolución de la Administración.

Nótese que el supuesto a analizar, si bien gira sobre la supuesta renuncia a la prescripción ganada, no abordará todos los tipos de prescripción tributaria, sino que solo se avocará a la prescripción para exigir el pago de la obligación tributaria; y aún en este caso, solo cuando se solicite el fraccionamiento y/o aplazamiento de la referida deuda con anterioridad a oponer la prescripción.

En tal situación, ¿el contribuyente ha renunciado a la prescripción ganada?, o ¿podría posteriormente solicitar la prescripción de la deuda u oponerla para no cancelar las cuotas del fraccionamiento? Entre otras, estas son algunas interrogantes que trataremos de clarificar, no solo sentando nuestra postura lo mejor fundamentada posible, sino analizando que ha dicho el Tribunal Fiscal al respecto.

La Prescripción Extintiva o Liberatoria

Conforme a lo expuesto, la prescripción extintiva o liberatoria es una institución del derecho civil ampliamente aceptada y difundida en las diversas ramas del derecho, según la cual, el cumplimiento

6 VIDAL RAMIREZ, Fernando, Prescripción Extintiva y Caducidad, Quinta Edición, Gaceta Jurídica, Lima, 2006, p. 88.

7 LOPEZ HERRERA, Edgardo (Director), op. cit. 2, p. 463.

8 Nos referimos a los Principios del UNIDROIT 2004, que dicho sea de paso, han adicionado con relación a los Principios de 1994, entre otros aspectos, el de la prescripción de las obligaciones.

9 GIULIANI FONROUGE, Carlos y CAMILA NAVARRINE, Susana, Procedimiento Tributario -comentarios, doctrina y jurisprudencia, Sexta edición, actualizada y ampliada por CAMILA NAVARRINE, Susana, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1995, p. 352.

10 Nos referimos al Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 135-99-EF, y normas modificatorias (en adelante Código Tributario).

de ciertos requisitos (como son el transcurso del tiempo establecido en la norma y la no ejecución de la prestación –en el caso de obligaciones) permite oponerse a la exigibilidad de la obligación.

Sin embargo, “(...) al estudiar sobre que recae la prescripción, el primer problema que se suscita es el de precisar si realmente la prescripción extingue el derecho, o si solo afecta a la acción del acreedor pero dejando subsistente el derecho”¹¹.

Y si bien es cierto, la más autorizada doctrina ha señalado que tal discusión es un tanto ociosa¹² o se ha limitado a presentar las citadas dos posturas sobre los efectos de la prescripción¹³, puesto que será el propio texto normativo estudiado (según el Estado del que se trate) el que evidencie cual ha sido el sistema adoptado por el legislador, no es menos cierto que asumir de antemano y con certeza la concepción que maneja nuestro ordenamiento nos permitirá afrontar de mejor manera los cuestionamientos que se presenten.

Sobre éste particular, y con respecto a cuál es el efecto de la prescripción, algunos juristas han señalado que existen dos teorías¹⁴, otros que concurren en realidad tres posturas distintas¹⁵, e incluso hay quienes consideran que se han suscitado cuatro sistemas distintos¹⁶.

Ahora bien, a efectos de sistematizar y simplificar el panorama, y teniendo en cuenta que esto no es más que un breve preámbulo al fenómeno de la renuncia a la prescripción ganada en materia tributaria- y que no buscamos estudiar detalladamente las diversas concepciones que al respecto se han formulado-, nos adscribimos a la división bipartita establecida por CUEVA, según la cual “podemos llamar tesis sustancialitas a aquellas que señalan que la prescripción extingue la situación de ventaja

material, o la justicia material, o la relación jurídica material (y) tesis procesalista a aquella según la cual la prescripción afecta a la tutelabilidad de la pretensión procesal y nada más”¹⁷.

Dicho esto, y conforme a lo estipulado por el artículo 1989¹⁸ de nuestro Código Civil, entendemos que el legislador se adscribió a la tesis procesalista, según la cual la prescripción no extingue el derecho, solo la acción que se podría ejercer sobre el mismo¹⁹.

Al respecto, conforme lo ha indicado RUBIO CORRERA, “(...) existe una profunda diferencia entre derecho y acción (...): el primero es una facultad o poder para exigir cumplimiento de algo que nos beneficia de otra u otras personas; la segunda es una atribución que la persona ejerce ante los tribunales para que hagan realidad su derecho”²⁰.

Por nuestro lado, consideramos que la redacción del artículo en comentario no es en realidad precisa, pues podría creerse erróneamente que, al señalarse que prescribe la acción, se hace referencia al derecho a la tutela jurisdiccional, vale decir, al solo hecho de apersonarse en el juzgado y no a la pretensión que plantea el ejercicio de la acción, es decir, a que la exigencia planteada en tal juzgado sea amparada por el juez, según lo advierte a su vez VIDAL RAMIREZ^{21 22}.

Lo señalado líneas arriba puede resultar claro si anotamos que, de acuerdo a lo indicado en el artículo 1992²³ del Código Civil, la prescripción opera a solicitud de parte; por tal motivo, sería imposible de imaginar que prescribe el derecho a la tutela jurisdiccional al no manejarse de manera automática, pues no se entiende como el acreedor tomaría conocimiento de que no debe acudir ante los tribunales para ejercitar su derecho.

11 CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Félix A., Compendio de Derecho de las Obligaciones, Librería Editora Platense, Buenos Aires, 1984, p. 406.

12 BORDA, Guillermo A., Tratado de Derecho Civil – Obligaciones II, Octava Edición Actualizada, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 8.

13 Entre otros, DIEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, Sistema de Derecho Civil, Volumen I, Novena Edición, Editorial Tecnos, 1998, p. 443.

14 Es el caso de LLAMABÍAS, Jorge Joaquin, op. cit. 5, ps. 305 - 306), DIEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, op. cit. 13, p. 443 y BORDA, Guillermo A., op. cit. 12, p. 8.

15 Según lo indica CUEVA GARCIA, David Ernesto, “Indagaciones heréticas en torno a la prescripción extintiva”, en Revista de Derecho Ius et Veritas N° 21, “Respecto a cuál sea el efecto de la prescripción, se polemiza si éste sea el de extinguir la acción (1) o, más bien, el extinguir el derecho (2). Se habla también de la extinción de la entera relación jurídica (3)...”. La numeración ha sido incluida por nosotros.

16 Así lo indica LOPEZ HERRERA, Edgardo, op. cit. 2, ps. 54 y siguientes, al establecer que existen las siguientes cuatro posturas: 1. La prescripción extingue el derecho, no hace surgir una obligación natural, pero el pago es irrepetible. 2. La prescripción no extingue la acción, sino que confiere una excepción, pero el pago voluntario es irrepetible. 3. La prescripción extingue el derecho, pero hacer surgir una obligación natural. 4. La prescripción extingue la acción, pero deja subsistente una obligación natural.

17 CUEVA GARCIA, David Ernesto, op. cit. 15, p. 96.

18 CÓDIGO CIVIL, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 295 (en adelante Código Civil)

Artículo 1989°.- Definición

La prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo.

19 Lo que resulta claro en materia tributaria, pues el artículo 49° del Código Tributario establece que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado, lo que solo es posible si no se ha extinguido el derecho, de lo contrario se trataría de un pago indebido.

20 RUBIO CORREA, Marcial, Prescripción y caducidad: La extinción de acciones y derechos en el Código Civil, Quinta Edición, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2003, ps. 22 - 23.

21 VIDAL RAMIREZ, Fernando, op. cit. 6, p. 105.

22 VIDAL RAMIREZ, Fernando, al comentar el artículo 1989° en Código Civil Comentado, por los 100 mejores especialistas, Gaceta Jurídica, Lima, 2005, p. 255.

23 CÓDIGO CIVIL

Artículo 1992°.- Prohibición de declara de oficio la prescripción

El juez no puede fundar sus fallos en la prescripción si no ha sido invocada.

A este punto, los artículos precitados han servido para ir esbozando dos de las principales características de la prescripción, que no extingue el derecho mismo y que solo opera a solicitud de parte.

Corresponde proseguir el estudio de la prescripción desde la óptica del derecho tributario.

La Prescripción en Materia Tributaria

Comoquiera que para el derecho tributario, más allá de su autonomía normativa, le resulta en una tarea prácticamente imposible reglar absolutamente todos los aspectos de la vida del ser humano -o del derecho que lo regula- para dotar de un contenido propio y distinto a todas las instituciones, prácticas y conceptos de otras ramas del derecho; es común, más bien, que se apoye en las instituciones ya existentes, sean estas del derecho o incluso de otras ciencias, estableciendo reglas distintas solo cuando es estrictamente necesario.

Así lo ha señalado GONZÁLEZ al indicar que "...aunque el Derecho tributario puede dotar a cualquier término del sentido que considere conveniente o preciso, no es menos cierto que normalmente esos términos se presentarán en el ámbito tributario con un significado semejante o muy próximo al que corresponde en sus ramas de origen"²⁴

Es así que, conforme a lo atendido por ASOREY, "...el derecho civil se destaca por la influencia conceptual que ha tenido sobre las instituciones del derecho financiero en el desarrollo de sus categorías conceptuales y de la matriz de sus institutos fundamentales, en particular en el sector del derecho tributario"²⁵.

Sobre el particular, en principio son las otras ramas -y en especial el derecho civil, en cuanto a la obligación tributaria- las que han influido en los conceptos aplicados por el derecho tributario, tal y como lo precisa ROBLES MORENO²⁶.

En efecto, la prescripción en materia tributaria en el Perú ha seguido dicho derrotero, de forma tal que,

sin copiar los dispositivos contenidos en el Código Civil, la idea central de su funcionamiento -su lógica interna-, ha querido el legislador, sea bastante similar en ambas ramas.

"(...) la prescripción en materia tributaria en el Perú ha seguido dicho derrotero, de forma tal que, sin copiar los dispositivos contenidos en el Código Civil, la idea central de su funcionamiento -su lógica interna-, ha querido el legislador, sea bastante similar en ambas ramas".

En ese sentido, y recordando las dos principales características recogidas en nuestro Código Civil, y señaladas en los párrafos precedentes, BRAVO CUCCI menciona que, en materia tributaria la prescripción "...consiste en la extinción (...) de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria (...), más no el derecho de crédito, y siempre que la declaración de prescripción sea solicitada por el sujeto pasivo"²⁷.

A este respecto, cabe precisar que el artículo 47²⁸ del Código Tributario estipula que la prescripción solo puede ser solicitada por el deudor tributario, sin embargo, el referido cuerpo legal no contiene artículo alguno que esclarezca si en dicho ámbito la prescripción extingue el derecho o la acción (en los términos que se ha detallado previamente)²⁹; entonces, ¿Por qué según lo indicado se afirma que la prescripción en materia tributaria extingue la acción y no el derecho, conforme al Código Civil?, ¿en que se funda tal postura?

La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario

Refería BERLIRI, en alusión al Derecho Tributario que "...el instituto de la prescripción es uno

24 GONZALEZ, Eusebio, "La interpretación de las normas tributarias", Tratado de Derecho Tributario (Director: Paulo de Barros Carvalho). Palestra Editores. Lima. 2003. p. 492.

25 ASOREY, Rubén O. "El Derecho Tributario dentro del Derecho Financiero", en GARCIA BELSUNCE, Horacio A. (director) Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 42.

26 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, en el comentario al Título Preliminar, Código Tributario, Doctrina y Comentarios (coautoría con Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León, Walker Villanueva Gutierrez y Jorge Bravo Cucci), Segunda Edición, Instituto Pacífico, Lima, 2009, pág. 79.

27 BRAVO CUCCI, Jorge, op. cit. 3, p. 408.

28 CÓDIGO TRIBUTARIO
Artículo 47°: - Declaración de la prescripción
La prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

29 Al respecto, resulta pertinente señalar que, si bien el artículo 43° del Código Tributario está referido a los plazos de prescripción, de su texto se puede inferir que lo que prescribe es la acción y no el derecho.

de los más generales, estando contenida su regulación en el Código civil solo por razones históricas, por lo que sus disposiciones son también aplicables al Derecho público, al menos en cuanto el legislador no haya establecido lo contrario respecto a este o aquel punto...³⁰

El referido criterio es también de aplicación en nuestra normativa conforme se ha ido esbozando precedentemente; y es que en materia tributaria el legislador ha considerado conveniente -ante la imposibilidad de normarlo todo- establecer que para aquello que no se encuentre recogido en las normas tributarias, el operador de derecho podrá remitirse a ramas distintas a ésta, lo que ha sido recogido en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (en adelante Norma IX), en los siguientes términos:

**CÓDIGO TRIBUTARIO
TÍTULO PRELIMINAR**

NORMA IX.- Aplicación supletoria de los principios del derecho. En lo no previsto por éste Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

En ese sentido, HUAMANÍ CUEVA explicando la Norma IX ha indicado que "...en nuestra rama también se acepta el empleo de las ramas de aseguramiento de la plenitud jurídica mediante la aplicación de normas o disposiciones de otras ramas del Derecho y la integración de la ley (a determinados aspectos), aunque ésta aplicación, en estricto, se realiza de manera supletoria."³¹

Consecuentemente, en el caso de la prescripción, para todo aquello que no se encuentre normado por el Código Tributario -y siempre que no sea contrario a los dispositivos que contiene- tendremos que remitirnos al Código Civil; es así que, si el precitado cuerpo legal no estipula que debemos entender por prescripción (y efectivamente no lo hace), deberemos recurrir al Código Civil para ello.

En el caso de la prescripción, para todo aquello que no se encuentre normado por el Código Tributario -y siempre que no sea contrario a los dispositivos que contiene- tendremos que remitirnos al Código Civil.

Al respecto, ROBLES MORENO comentando la anotada Norma IX se ha pronunciado indicando que "... si nos encontramos frente a cualquier artículo del Libro I del Código Tributario (en el que se encuentra regulada la prescripción) (...) y resulta que -en cualquiera de estos casos- no existe una norma expresa sobre un determinado aspecto (...), debe recurrirse en vía complementaria a las normas Derecho Civil y Comercial."³² y es que, según la autora en mención "La regla general es que gran parte de los conceptos, principios y normas del Derecho de las Obligaciones son aplicables al Derecho Tributario. No obstante ello, por excepción el Derecho Tributario crea sus propios conceptos."³³

Ahora bien, si la precitada Norma IX, establece también la aplicación de los Principios, tanto del Derecho Tributario, como del Derecho Administrativo y finalmente los Generales del Derecho, ¿Por qué nos remitimos al Código Civil directamente, y no verificamos los Principios, por ejemplo del Derecho Administrativo?

Entendemos que la Norma IX, establece un orden de prelación, según el cual ante la ausencia normativa, nos deberemos remitir primero a las normas o rama del derecho que regula de manera originaria la institución o concepto que se esté analizando; y recién en un segundo momento, y ante la verificación que lo indicado no ha sido posible o suficiente para corregir el defecto o deficiencia normativa, realizaremos el análisis desde los Principios señalados, tal y como lo ha indicado por su lado HUAMANÍ CUEVA³⁴.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, es oportuno indicar que -como todos sabemos- el propio Código Civil, en el artículo

30 BERLIRI, Antonio, Principios de Derecho Tributario, Volumen II (Traducción, Estudio preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio Gonzalez García), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, p. 480.

31 HUAMANÍ CUEVA, Rosendo, Código Tributario Comentado, Quinta Edición, Jurista Editores, Lima, 2007, p. 118.

32 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, op. Cit. 25, p. 79.

33 Idem.

34 HUAMANÍ CUEVA, op. cit. 29, p. 118.

IX de su Título Preliminar establece que las disposiciones en éste contenga serán aplicables supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza, con lo que el legislador ha querido dejar sentado que el Código Civil tiene la vocación de ser una norma de respaldo ante otras ramas del derecho (en tanto no las desnaturalice).

De lo señalado líneas arriba queda claro pues, en cuanto a prescripción tributaria se refiere, que en caso algún supuesto o alcance no se encuentre regulado por el Código Tributario -como ocurre con el concepto de prescripción, por ejemplo- corresponderá verificar si se encuentra regulado en el Código Civil, y de ser normado en éste ámbito, si no contraviene norma tributaria alguna, deberá aplicarse, sin necesidad de recurrir a los Principios del Derecho Administrativo o Generales del Derecho.

La Prescripción en Materia Tributaria y en el Código Civil

Conforme a lo desarrollado hasta aquí, al menos en sus lineamientos generales, la prescripción extintiva, institución recogida en el Código Civil, es en esencia la misma prescripción que se encuentra regulada por el Código Tributario en el Capítulo IV del Título III de su Libro Primero; y tiene entre dos de sus principales características, que no extingue el derecho mismo y que solo opera a solicitud de parte, sea en vía de acción o como excepción.

Corresponde entonces precisar cuáles son los requisitos que deben configurarse para que se pueda solicitar u oponer la prescripción.

A este respecto, y aunque evidente, un primer requisito indiscutible es que se produzca el decurso del tiempo establecido en la norma; en éste caso, el artículo 43³⁵ del Código Tributario estipula los diversos plazos de prescripción en materia tributaria.

De otro lado, en cuanto al segundo requisito, cierto sector de la doctrina ha señalado que para que opere la prescripción se requiere la inacción o pasividad del titular³⁶, en tanto que otra vertiente ha indicado más bien que "... debe tratarse del silencio o inacción de ambos sujetos de la relación jurídica obligatoria"³⁷, posición ésta última a la que, conforme a LOPEZ HERRERA³⁸ y ROBLES MORENO³⁹ nos inclinamos.

En efecto, es preciso que ninguna de las partes en la relación realicen acción alguna; toda vez que ciertas actuaciones del deudor (en nuestro caso, tributario) abonarían en contra de la citada prescripción; por ejemplo, si el deudor tributario cancela su obligación, sin importar la pasividad del Estado -por medio de la Administración Tributaria- ya no habrá prescripción que computar⁴⁰, pues dicha obligación tributaria se habría extinguido, asimismo, la solicitud de fraccionamiento de la deuda o el reconocimiento expreso de la misma interrumpe el plazo en curso, sin considerar las actuaciones que podría haber llevado a cabo o dejado de hacer el acreedor tributario (por medio de la Administración).

A éste punto, "básicamente puede decirse que son dos los elementos que concurren en la prescripción (tributaria): ausencia de actuación por las partes y transcurso del tiempo."⁴¹

Ahora bien, habiendo señalado cuales son las principales características y cuáles son los requisitos a cumplir para su configuración, queda pendiente establecer cuál es la naturaleza -que es- la prescripción.

La Naturaleza Jurídica de La Prescripción

A partir de los rasgos señalados líneas atrás, en principio podemos conceptualizar a la prescripción como un derecho subjetivo que se genera transcurrido el plazo establecido en la norma y ante la inacción de las partes

35 CÓDIGO TRIBUTARIO

Artículo 43°.- Plazos de prescripción

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o precepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.

36 Así lo han resaltado, entre otros, LLAMABÍAS, Jorge Joaquín, op. cit. 5, p. 304, BORDA, Guillermo A., op. cit. 12, p. 8, CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPESAS, Félix A., op. cit. 11, p. 404 y en la doctrina nacional, RUBIO CORREA, Marcial, op. cit. 20, p. 26.

37 MOISSET de ESPANÉS, Luis, Curso de Obligaciones, Tomo 3, Editorial Zavalla, Buenos Aires, 2004, p. 167.

38 LOPEZ HERRERA, Edgardo, op. cit. 2, ps. 19, 22 -23 y 50 - 51.

39 ROBLES MORENO, op. cit. 1, p. 344.

40 Tal y como indicamos en la parte introductoria del presente artículo, nos referimos únicamente a la prescripción de la acción para exigir el pago, puesto que en el ejemplo en comentario, podría estar corriendo el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación -supuesto que no será analizado en éste texto.

41 FERNANDEZ JUNQUERA, Manuela, La Prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial, Editorial Aranzadi, Navarra, 2001, p. 17.

en la relación jurídica; y para cuyo ejercicio se requiere que sea opuesto o solicitado por aquel que se beneficia de dicha institución.

“(...) podemos conceptualizar a la prescripción como un derecho subjetivo que se genera transcurrido el plazo establecido en la norma y ante la inacción de las partes en la relación jurídica; y para cuyo ejercicio se requiere que sea opuesto o solicitado por aquel que se beneficia de dicha institución”.

Sobre el particular, VIDAL RAMIREZ precisa que la prescripción es “un derecho subjetivo que el ordenamiento jurídico reconoce a la parte pasiva de una relación jurídica para liberarse de las pretensiones del sujeto con el que la tiene entablada”⁴².

Con ello, más allá de los términos usados para definirlo, éste derecho subjetivo⁴³ debe ser entendido como el potencial beneficio que otorga la norma ante el cumplimiento de ciertos requisitos (ya señalados) que permite al deudor -en el interior de una relación jurídica obligatoria- oponerse legítimamente a la exigibilidad de tal obligación.

En tal sentido, teniendo la prescripción la calidad de derecho subjetivo, no se debe perder de vista que aún configurado, el mismo demanda sea opuesto o solicitado para su ejercicio, toda vez que la prescripción no opera automáticamente -de oficio.

Sin embargo, cabe preguntarse ¿cuál es el motivo por el cual se le otorga tan importante derecho subjetivo (la “prerrogativa” de volver inexigible una obligación exigible) al deudor de una relación obligatoria?, determinar cuál es la finalidad de la institución materia de estudio, es decir, comprender los fundamentos sobre los que descansa, resulta imperativo si de lo que se trata es de entender el funcionamiento de la prescripción.

Los Fundamentos de la Prescripción

“Múltiples han sido y continúan siendo las explicaciones y justificaciones de ésta figura”⁴⁴, y si bien es cierto se han utilizado las más variadas terminologías para referirse a ellas, también es cierto que éstas teorías tienen básicamente tres orientaciones, según lo ha señalado LOPEZ HERRERA⁴⁵, la primera es que la prescripción se configura como una sanción al negligente o por negligencia del acreedor, la segunda, es que debe entenderse como una presunción de pago, y finalmente existe una tercera vertiente, según la cual la citada institución se justifica en razones de orden público y necesidad social.

De acuerdo con el primer fundamento, la prescripción es una suerte de castigo para el acreedor poco diligente, por no haber accionado en un plazo razonable el cumplimiento de la prestación debida. Tal argumento no creemos pueda servir de base para la prescripción.

Al respecto, y desde una óptica general, se ha cuestionado que “¿Por qué se va a sancionar al acreedor, por mas negligente que sea, y se va a premiar al deudor, que en la mayoría de los casos se encuentra, sin duda, en manifiesta situación de mora? ¿Qué razón hay para premiar a uno y castigar al otro? Este fundamento, por lo tanto, no resulta convincente.”⁴⁶

Pero más aún, no resulta coherente con las normas que regulan la prescripción en nuestro ordenamiento (tanto civil como tributario) pretender que esa sea la razón; si esto fuera así, la prescripción no debería operar bajo solicitud de parte, sino más bien de oficio, como ocurre por ejemplo en España. Solo piénsese por un momento, si lo que se buscara es sancionar al negligente, ésta “sanción” no podría depender de que sea solicitada u opuesta por el deudor, tendría que ser de oficio. Asimismo, y ya en la normativa tributaria, ¿Cuál sería el sentido de estipular que no se puede solicitar la devolución del pago voluntario hecho sobre una obligación prescrita⁴⁷?, nuevamente, si lo que se quisiera es desfavorecer al negligente, se debería poder solicitar la devolución, ¿no?. Por tal motivo, consideramos que ésta no es la razón que justifica la prescripción en nuestro ordenamiento.

42 VIDAL RAMIREZ, Fernando, op. cit. 6, p. 110.

43 A éste respecto, en alusión a la prescripción, RUBIO CORREA ha señalado que un derecho subjetivo es en esencia “la potestad o atribución que se encarna en una persona, a partir de un texto normativo, para perseguir legítimamente su interés o beneficio” (op. cit. 20, p. 22) en tanto, VIDAL RAMIREZ ha conceptualizado un derecho subjetivo como “la facultad, poder o prerrogativa que se manifiesta en conexión con una relación jurídica y al amparo del Derecho Objetivo que lo garantiza” (op. cit. 6, p. 110).

44 HINESTROSA, Fernando, Tratado de las obligaciones, concepto, estructura, vicisitudes, segunda edición, editora de la Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003, p. 824.

45 LOPEZ HERRERA, Edgardo, op. cit. 2, ps. 41 y siguientes.

46 MOISSET de ESPANÉS, Luis, op. cit. 35, p. 168.

47 Como lo establece el artículo 49° del Código Tributario.

Según el segundo argumento, la prescripción debe entenderse como una presunción de pago, en el sentido que, si ha transcurrido un plazo significativo y no se ha accionado contra el deudor, debe ser porque ya cumplió su prestación.

Este argumento tampoco resulta convincente, MOISSET de ESPANÉS lo cuestiona al decir "¿Por qué razón va a haber una presunción, que en éste caso sería *juris et de jure*, y no permitiría al acreedor demostrar que no cobró, que no se había realizado el pago?"⁴⁸; a lo que se debe añadir, otra vez desde nuestro esquema normativo, que, de ser éste el razonamiento, la prescripción no tendría efectos sobre la acción sino sobre el derecho y, por tanto, sería una forma de extinción de la obligación -civil o tributaria-, lo que no ocurre, nótese a este respecto que el artículo 27° del Código Tributario no contempla a la prescripción como una forma de extinción de la obligación tributaria.

Conforme a la tercera vertiente, ampliamente aceptada y de manera casi homogénea por la doctrina, sin perjuicio de la terminología utilizada, la prescripción se funda en la necesidad de dotar de estabilidad y certeza a la sociedad y sus relaciones jurídicas; así, estas justificaciones han sido denominadas, entre otras, "interés de orden público"⁴⁹, "orden social"⁵⁰, "orden público o necesidad social"⁵¹, "seguridad en las relaciones jurídicas"⁵², etc.

Por su lado, en doctrina nacional VIDAL RAMIREZ ha reseñado que "...se sustenta la prescripción en la necesidad de dotar de seguridad a las relaciones jurídicas mediante la consolidación de situaciones latentes..."⁵³, por lo que "la seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción"⁵⁴.

En efecto, conforme al citado autor, es el Principio de Seguridad Jurídica, el que subyace y le da razón de ser a la prescripción, postura que, en materia tributaria, ha sido también atendida por FERNANDEZ JUNQUERA⁵⁵ y que suscribimos.

Es pues el Principio de Seguridad Jurídica el que, en últimas cuentas, se pretende tutelar al dotar del derecho subjetivo de prescribir a aquellos deudores (tributarios) sobre los que no se ha ejercido acción alguna en un determinado lapso de tiempo. Pero ¿a qué se refiere tal principio?, ¿Cuáles son sus alcances?

Sobre el particular, y en materia tributaria, MEDRANO⁵⁶ ha indicado que la "seguridad jurídica puede identificarse con certeza", lo que no es más que precisar cuál es -si se quiere- el objetivo principal de tal principio, en tanto que VILLEGAS⁵⁷ ha precisado que "el derecho es, por excelencia, instrumento nato de seguridad jurídica (con lo que) asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes..."; en esa línea, al menos preliminarmente, se puede indicar que el Principio de Seguridad Jurídica con sus múltiples herramientas (y alcances) no busca otra cosa que otorgar un ambiente de previsibilidad a las relaciones jurídicas, permitiendo con ello, que ambas partes, tanto deudor, como acreedor tributario -y todo el sistema en sí- estén dotados de certidumbre, seguridad y con ello, confianza.

De lo dicho cabe resaltar, no solo que al tratarse de un principio este es alimentado por diversas normas e incluso de otros principios; sino, y sobre todo, que la seguridad jurídica no es un beneficio para los particulares, es una condición requerida para que todo el sistema jurídico funcione correctamente, por lo que, en materia tributaria si bien el contribuyente debe saber a qué atenerse, para el estado también debe ser previsible el comportamiento de dicho contribuyente.

En materia tributaria si bien el contribuyente debe saber a qué atenerse, para el estado también debe ser previsible el comportamiento de dicho contribuyente.

48 MOISSET de ESPANÉS, Luis, op. cit. 35, p. 168.

49 RIPERT, Georges y BOULANGER, Jean, *Tratado de Derecho Civil*, Según el tratado de Planiol, Tomo V, Obligaciones (Segunda Parte), Ediciones La Ley, Buenos Aires, 1965, p. 615.

50 BORDA, Guillermo A., op. cit. 12, p. 10.

51 LOPEZ HERRERA, Edgardo, op. cit. 2, p. 44.

52 CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Félix A., op. cit. 11, p. 405.

53 VIDAL RAMIREZ, Fernando, op. cit. 6, p. 108.

54 VIDAL RAMIREZ, Fernando, *Exposición de Motivos y Comentarios en Prescripción y Caducidad, Código Civil VI -Exposición de Motivos y Comentarios-*, Comisión encargada del estudio y revisión del Código Civil (compiladora: Delia Revoredo de Debakey), S/E, S/F, p. 812.

55 FERNANDEZ JUNQUERA, Manuela, op. cit. 39, p. 17.

56 MEDRANO CORNEJO, Humberto, "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. N° 26, 1995, p. 6.

57 VILLEGAS, Hector B., "El contenido de la seguridad jurídica", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. N° 26, 1995, p. 33.

En tal sentido, “la seguridad no requiere sólo que la ley permita generar certeza sobre la cuantía de la obligación, sino que cuando la certeza depende de un acto administrativo de aplicación legal, ésta sea pronta y definitiva”⁵⁸; vale decir, que no existan situaciones indeterminadas latentes, lo que abona a su vez a favor de la prescripción.

Es por ello que GARCIA NOVOA, en alusión al derecho tributario, señala que una “... institución imprescindible para un sistema jurídico que proteja la seguridad jurídica es la prescripción”⁵⁹. Con ello, queda claro que es el Principio de Seguridad Jurídica el sustrato que justifica la prescripción, es decir, el nacimiento del derecho subjetivo de prescribir; derecho que -teniendo por finalidad lograr un ambiente de predictibilidad en las relaciones jurídicas (para ambas partes)- aunque subjetivo, beneficia a la colectividad, a la sociedad en general, razón por la que no puede pactarse en contra de su nacimiento o limitar el mismo.

Ahora bien, teniendo un panorama de lo que es la prescripción, cuáles son sus características, requisitos y fundamento, corresponde explicar que es la “renuncia a la prescripción ganada” y si tales términos reflejan realmente el supuesto al que se refiere.

La Supuesta “Renuncia a la Prescripción Ganada”

En términos de LLAMBIAS “hay renuncia de la prescripción cuando el deudor se despoja a sí mismo de la facultad de oponer la prescripción, ya cumplida, de su deuda, y restablece la virtualidad de la obligación en su estado precedente”⁶⁰.

Ciertamente, la “renuncia a la prescripción ganada” es ampliamente aceptada en materia civil; tal es el caso que, en nuestro ordenamiento el Código Civil recoge dicho supuesto en el artículo 1991°, el mismo que estipula lo siguiente:

CÓDIGO CIVIL

Artículo 1991°.- Renuncia a la prescripción ganada
Puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada.
Se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible

con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

En principio, resulta necesario cuestionar y esclarecer los términos usados por el legislador (y en general por la doctrina civil) para definir éste supuesto, toda vez que, pueden inducir a error en cuanto sus alcances y contenido.

En efecto, un primer punto a distinguir es el hecho que cuando nos referimos a la “renuncia a la prescripción ganada”, no estamos hablando de una prescripción opuesta o solicitada por el beneficiario que luego de concedida se quiere renunciar, sino más bien, a una suerte de compromiso de no favorecerse con el derecho subjetivo de la prescripción ya generado. “Se trata pues de un acto abdicativo (...) y por ello puede decirse que la renuncia es en éste caso el acto por el cual el renunciante se despoja del poder jurídico de invocar la prescripción...”^{61 62}.

Ahora bien, si “el derecho de prescribir, como se ha dejado ya expuesto, es un derecho subjetivo que se fundamenta en el orden público, en el interés social”⁶³, con el que se busca garantizar el Principio de Seguridad Jurídica, por lo que el artículo 1990° del Código Civil regula como irrenunciable, cabe preguntarse entonces ¿Cómo es que puede renunciarse la prescripción ganada si se trata de un derecho irrenunciable por el interés que reviste para todo el sistema jurídico la prescripción?

Por un lado, lo que ocurre es que como se ha adelantado, no se renuncia propiamente al derecho subjetivo, se compromete -más bien- a no ejercerlo, que es distinto. Siendo esto así, se mantiene la coherencia entre el artículo 1990° y 1991° del Código Civil, pues, en tanto necesario para garantizar la seguridad jurídica, el derecho a prescribir es irrenunciable y se genera al cumplirse el plazo establecido en la norma correspondiente; no obstante ello, de desearlo así el deudor, puede comprometerse a no ejercerlo cuando este ya se ha generado, con lo que tal ‘renuncia’ produce el efecto de perder el transcurso del plazo acaecido -como veremos más adelante.

Es por ello que VIDAL RAMIREZ ha precisado que “la renuncia constituye un acto jurídico unilateral y declarativo y, pese a estas características, es irretractable y constituye una causal interruptiva”⁶⁴.

58 GARCIA NOVOA, Cesar, El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2000, p. 113.

59 Ibid., p.219.

60 LLAMBIAS, Jorge Joaquín, op. cit. 5, p. 479.

61 CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Félix A., op. cit. 11, p. 456.

62 A este respecto, RIPERT, Georges y BOULANGER, Jean, han señalado que “la renuncia aparece, por tanto, como el rechazo, por el deudor, de un medio de liberación puesto a su disposición por la ley” (op. cit. 47, p. 636).

63 VIDAL RAMIREZ, Fernando, op. cit. 52, p. 813.

64 Idem.

Por otro lado, aunque completamente vinculado, también se ha señalado que el interés público que acompaña a la prescripción en tanto el decurso del tiempo genera el derecho subjetivo, se convierte en interés privado en cabeza del potencial beneficiario en cuanto el derecho nace y le asiste, razón por la que, al ya encontrarse el efecto de la prescripción a su alcance, puede disponer libremente del mismo; tal es la postura de ARIANO DEHO⁶⁵ y VIDAL RAMIREZ⁶⁶ la misma que compartimos.

Sin embargo, y según se ha reseñado líneas arriba, se debe resaltar que, el hecho de que el beneficiario de la prescripción pueda decidir comprometerse a no ejercerla no enerva que tal decisión sea irrevocable; pues la finalidad última de la prescripción como institución es la seguridad jurídica, es decir, el brindar un ambiente de previsibilidad a las relaciones jurídicas -lo que no se lograría si se permitiera que el deudor que "renuncia a la prescripción ganada" pudiera posteriormente retractarse.

El hecho de que el beneficiario de la prescripción pueda decidir comprometerse a no ejercerla no enerva que tal decisión sea irrevocable; pues la finalidad última de la prescripción como institución es la seguridad jurídica.

Por lo demás, el razonamiento esbozado guarda coherencia con que la prescripción solo pueda ser ejercida a solicitud de parte, en la medida que, aún generado el derecho subjetivo, no opere de oficio y sea la voluntad del deudor beneficiario la que determine si opera o no la institución.

Con relación a los efectos de la "renuncia a la prescripción ganada", LOPEZ HERRERA ha indicado que "una vez que tiene lugar la renuncia, el efecto principal es que el plazo de prescripción que se había cumplido se tiene por no sucedido y comienza a correr uno nuevo a partir del día en que tiene lugar la renuncia"⁶⁷, dicha tesis es compartida por HINESTROSA⁶⁸, y en la doctrina nacional por ARIANO DEHO⁶⁹.

De manera que, así como el derecho subjetivo de prescribir puede decidirse no ser ejercitado

simplemente en la inacción, o como declaración expresa o tácita -a ésta última se le conoce como "renuncia a la prescripción ganada"-, y dicha voluntad no admite ser retractada; en contraparte, tras dicha declaración se entiende que se ha borrado el tiempo transcurrido, por lo que, en principio, ya no cabría que el beneficiario que se ha despojado del ejercicio de la prescripción pretenda oponerla.

¿La Solicitud de Aplazamiento, Fraccionamiento u otras Facilidades de Pago Pueden Entenderse Como Formas de "Renunciar a la Prescripción Ganada"?

A éste punto, sabemos que para todo aquello no previsto en las normas tributaria -que incluye al Código Tributario- corresponde remitirnos a las normas de origen de la institución o concepto en estudio, en tanto no desnaturalicen el funcionamiento o lógica que mantiene en el referido ámbito tributario.

Así también, hemos visto por un lado, que la institución jurídica de la prescripción tiene su origen en la rama del derecho civil, por lo que su mejor reglamentación se encuentra en el Código Civil, y por otro lado, que la prescripción, tanto en materia civil como tributaria, conserva en esencia, el mismo funcionamiento, características y efectos.

Pues bien, como quiera que el Código Tributario no recoge entre sus dispositivos el supuesto de la "renuncia a la prescripción ganada", corresponde analizar si es posible que tal "renuncia" se produzca. Para ello, y conforme al esquema previsto en las primeras líneas del presente artículo, nos avocaremos a un único caso tipo, el de solicitar el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria cuyo plazo de prescripción ya se ha cumplido (con lo que el deudor tributario ya contaba con el derecho subjetivo que pudo accionar), y sus efectos sobre la acción de la Administración para exigir el pago de tal deuda.

El artículo 36° del Código Tributario regula el otorgamiento por parte de la Administración, de aplazamientos y/o fraccionamientos de deudas tributarias. Al respecto, no entraremos a estudiar dicho artículo pues no es materia del presente análisis conocer el detalle y funcionamiento del referido dispositivo; nos bastará con tener en claro que, para poder solicitar cualquiera de estas facilidades de

65 ARIANO DEHO, Eugenia, al comentar el artículo 1991° en Código Civil Comentado, por los 100 mejores especialistas, Gaceta Jurídica, Lima, 2005, p. 262.

66 VIDAL RAMIREZ, Fernando, op. cit. 52, p. 813.

67 LOPEZ HERRERA, Edgardo, op. cit. 2, p. 476.

68 HINESTROSA, Fernando, op. cit. 42, p. 854.

69 ARIANO DEHO, Eugenia, op. cit. 63, p. 264.

pago, es necesario que el deudor tributario consigne en el formulario correspondiente el concepto, monto y periodo al que corresponde la deuda materia de facilidades.

Es decir, y para tenerlo claro aunque sea evidente, quien solicita un aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias, en primer lugar está reconociendo -e identificando claramente- las obligaciones pendientes de pago que mantiene, y en segundo lugar, se está comprometiendo a pagarlas, que es tal vez lo más importante.

Siendo esto así, veamos primero que ha resuelto el Tribunal Fiscal en casos similares al mencionado en el que, con posterioridad a la solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento (e incluso que ésta sea otorgada por la Administración), el contribuyente opuso la prescripción de la deuda materia de facilidades de pago.

La Postura del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal ha venido resolviendo de la misma manera controversias similares a la indicada mediante las Resoluciones N° 451-5-2002, N° 3516-2-2003, N° 2576-1-2004, N° 3425-5-2006 y N° 6552-4-2009, entre otras, en las que ha señalado, en resumen, que "aún cuando en la solicitud de fraccionamiento se haya comprendido expresamente a las deudas de los años (...), tal acto se realizó con posterioridad al vencimiento del plazo prescriptorio aplicable a las deudas de dichos años, es decir, cuando la prescripción ya había sido ganada, por lo que dicho acogimiento no determina la pérdida de éste derecho..."⁷⁰

De ésta manera, el Tribunal Fiscal ha establecido, en términos generales, que el derecho subjetivo que otorga la prescripción no es renunciable, al menos no mediante la solicitud o acogimiento a las facilidades de pago comprendidas en el artículo 36° del Código Tributario.

En efecto, ya de manera textual, mediante la RTF N° 6552-4-2009, el Tribunal Fiscal ha dejado sentado que "el acogimiento a un fraccionamiento no implica una renuncia tácita a la prescripción ya ganada, como es el caso de autos".

Al respecto, nos permitimos respetuosamente discrepar de lo resuelto por el colegiado; pues

nosotros entendemos que si se trata de una "renuncia a la prescripción ganada", la misma que ha operado de maneta tácita y creemos además que, por tanto, debió haber recibido el tratamiento correspondiente, con lo que no se debió permitir al contribuyente liberarse de sus obligaciones.

Nuestra Posición

Ya se ha dicho hasta el exceso que para el caso de prescripción en materia tributaria, aquellos supuestos que no se encuentren normados en el Código Tributario, deberán ser nuevamente examinados a la luz del Código Civil.

Así las cosas, sabemos también que el artículo 1991° del Código Civil estipula que se puede "renunciar tácitamente a la prescripción ganada", y que, a estos efectos, se entenderá que tal renuncia es tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción; sobre lo que LOPEZ HERRERA ha dicho -sin faltarle razón- que "la forma más común de renuncia a la prescripción ganada es la tácita"⁷¹.

Ahora bien, ¿podemos inferir que el solicitar facilidades de pago, como el aplazamiento o el fraccionamiento de la deuda tributaria -con lo que ya se ha indicado que implica, es un comportamiento que evidencie la voluntad de no favorecerse con la prescripción?

Para ARIANO DEHO, "...siempre en el ámbito de las obligaciones, puede ser considerado un comportamiento que implique una renuncia a "favorecerse" de la prescripción el pago parcial, el pedido del deudor de aplazamiento, (...) un mero ofrecimiento de pago (...), etc."⁷², postura que compartimos; y es que, "la mayoría de la doctrina atribuye al reconocimiento de la deuda prescrita el efecto de una renuncia tácita"⁷³. Y como hemos visto precedentemente, solo la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de deuda tributaria presupone el reconocimiento de la misma, más aún si se tiene en cuenta la cantidad de precisiones que, al respecto, debe hacerse sobre el concepto, monto y periodo.

Sin embargo, podría caber la duda de que, aún si ha quedado acreditada la voluntad del deudor de no favorecerse con la prescripción, mediante una renuncia tácita, tal vez se podría

70 RTF N° 3516-2-2003.

71 LOPEZ HERRERA, Edgardo, op. cit. 2, p. 472.

72 ARIANO DEHO, Eugenia, op. cit. 63, p. 264.

73 LOPEZ HERRERA, Edgardo, op. cit. 2, p. 472.

74 HINESTROSA, Fernando, op. cit. 42, p. 854.

igualmente oponer con posterioridad dicha prescripción en función al plazo transcurrido y al derecho subjetivo que por tal decurso se había generado.

Pues tal aseveración es incorrecta, "la renuncia, que solo se concibe respecto de una prescripción cronológicamente consumada (...) opera retroactivamente, en el sentido de que borra el tiempo transcurrido y su vocación extintiva, por lo cual es elemental advertir que el renunciante no puede hacer valer la prescripción cumplida y renunciada..."⁷⁴.

En tal sentido, debe quedar claro que si se verifica la "renuncia a la prescripción ganada", no es posible pretender oponerla con posterioridad, a menos que vuelva a transcurrir el plazo establecido en la norma tributaria, con lo que se generaría un nuevo derecho subjetivo; toda vez que, tal 'renuncia', conforme se ha explicado líneas arriba, tiene el efecto de borrar el decurso del tiempo, con lo que, en estricto, no habría más derecho subjetivo que oponer.

De otro lado, aún en el supuesto de que no se quisiera plantear el problema desde la óptica de las normas civiles, y por tanto, se evitara abiertamente remitirnos al artículo 1991° anotado; debería analizarse el caso en comentario desde el prisma de la finalidad que persigue el instituto de la prescripción.

Si seguimos dicha línea argumentativa tendremos que recordar que, sin perjuicio de en quien recaiga el interés tutelado (sea el interés social -en el momento que transcurre el tiempo que genera el derecho de prescribir- o sea el interés del particular -cuando ya ostenta tal derecho), el fundamento último de la precitada institución de la prescripción es el Principio de Seguridad Jurídica.

Dicho principio busca dar estabilidad a todo el sistema jurídico (tributario en éste caso) tendiendo a volver previsibles las circunstancias, deberes y derechos en las relaciones jurídicas; con lo que no tendría sentido permitir que unilateralmente los deudores tributarios generen inestabilidad al pretendidamente asumir su obligación, comprometiéndose al pago de la misma -mediante las facilidades señaladas- para luego retractarse, no honrar sus obligaciones y, -como si esto fuera poco- llevar a la Administración a incurrir en los gastos que representa el procedimiento de solicitud y aceptación de los aplazamientos y/o fraccionamientos de la deuda tributaria.

Sobre el particular, es importante resaltar -según se ha precisado con anterioridad-

que el Principio de Seguridad Jurídica no está diseñado como un beneficio para los particulares, de manera que pueda dejarse de lado cuando vaya en contra de algún interés momentáneo de los contribuyentes; sino más bien, que dicho principio rector, al tener por objetivo crear certeza y predictibilidad en las relaciones jurídicas, es tanto de aplicación para los contribuyentes, como para el Estado o la Administración, a los que también corresponde la certidumbre de a qué atenerse en sus relaciones jurídicas.

El Principio de Seguridad Jurídica no está diseñado como un beneficio para los particulares, de manera que pueda dejarse de lado cuando vaya en contra de algún interés momentáneo de los contribuyentes.

Dicho esto, resulta un despropósito que alegando la prescripción de la deuda tributaria, se desconozca el fraccionamiento o aplazamiento solicitado y otorgado por tal deuda; toda vez que no se logra más que crear inestabilidad en las relaciones jurídicas, y resquebrajar el débil cristal de la certeza y previsibilidad que, de por sí, no suele acompañar al derecho tributario.

Es por todo lo antes desarrollado que consideramos que en el caso materia de análisis si ha operado la mal llamada "renuncia a la prescripción ganada", que no es otra cosa que un compromiso unilateral de no ejercer el derecho subjetivo de la prescripción y que tiene como efecto el desaparecer el plazo transcurrido; sin perder de vista que, siendo la finalidad del instituto de la prescripción la consecución de un sistema jurídico previsible, mediante el respeto al Principio de Seguridad Jurídica, bajo ninguna óptica debería permitirse que aquellos deudores tributarios que solicitan y obtiene facilidades de pago, puedan luego desconocer su compromiso alegando la prescripción.

Conclusiones

1. La prescripción extintiva o liberatoria es una institución del derecho civil ampliamente aceptada y difundida en las diversas ramas del derecho.
2. Con relación a la prescripción en materia tributaria, se debe tener presente que en caso

algún supuesto o alcance no se encuentre regulado por el Código Tributario se deberá verificar si el mismo se encuentra regulado en el Código Civil, y de ser normado en éste ámbito, deberá aplicarse siempre que no contravenga norma tributaria alguna o desnaturalice su funcionamiento.

3. La prescripción en materia tributaria tiene la naturaleza de derecho subjetivo que se genera con el vencimiento del plazo establecido en la norma, otorgando a su beneficiario la posibilidad de oponerse a la exigibilidad de la deuda tributaria.

4. El Principio de Seguridad Jurídica es el fundamento que justifica la prescripción como institución en cualquier ámbito del derecho, teniendo como finalidad el logro de un sistema

jurídico previsible, que genere confianza a partir de la certeza que existe sobre todos los derechos y obligaciones de las relaciones jurídicas.

5. La “renuncia a la prescripción ganada”, no está referida al supuesto en el que una prescripción opuesta o solicitada es luego de concedida, abdicada; más bien, se trata de un compromiso unilateral de no ejercer el derecho subjetivo de la prescripción y que tiene como efecto el de retrotraer el plazo transcurrido, haciendo necesario que vuelva a acaecer el mismo nuevamente, para que se genere el tal derecho.

6. No debería permitirse que aquellos deudores tributarios que solicitan y obtiene facilidades de pago, puedan luego desconocer su compromiso teniendo como fundamento la prescripción ☒