



LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA DE LAS ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN PARA EXIGIR EL PAGO, DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y APLICAR SANCIONES. REVISIÓN CRÍTICA Y BREVES REFLEXIONES*

The tax prescription of Administration's actions to require payment, determine the tax obligation and apply sanctions. Critical review and brief reflections

Juan Maximiliano Aguayo López^{****}

Pontificia Universidad Católica del Perú

-
- * El presente artículo ha tomado como base algunas reflexiones planteadas en la Tesis “Puntos críticos en la prescripción tributaria que recae sobre la determinación de la obligación tributaria realizada por la Administración”, sustentada por el autor para la obtención de su título profesional.
- ** Abogado y Magister en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Docente de la Facultad de Derecho de la misma casa de estudios. Vicepresidente y Director de Asuntos Tributarios en la Sociedad de Derecho y Empresas Digitales – SODITAL. Asociado del Despacho Tributario en Salas Rizo Patrón & Margary abogados. ORCID iD: 0000-0003-0419-8897. Contacto: juan.aguayo@pucp.edu.pe
- *** 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.

Resumen:

En el presente artículo, se realiza una revisión general de algunos de los principales aspectos vinculados a la prescripción tributaria que recae sobre las acciones de la Administración Tributaria para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. Para tales efectos, se analiza críticamente el régimen jurídico peruano contenido en el Código Tributario, y la jurisprudencia aplicable, a fin de identificar aquellas zonas que merecen más atención por parte de la academia, las entidades resolutoras de controversias tributarias y el legislador.

Abstract:

This article makes a general review of some of the main aspects related to the tax prescription of the actions of the Tax Administration referred to demanding payment, determining the tax obligation and applying sanctions. For this purpose, the Peruvian legal regime contained in the Tax Code, and the applicable jurisprudence, are critically analyzed in order to identify those areas that deserve more attention from academia, the tax dispute resolution entities and the legislator.

Palabras clave:

Prescripción tributaria – Prescripción de la acción de cobro – Prescripción de las acciones de la Administración – Prescripción extintiva – Interrupción y suspensión del plazo de la prescripción tributaria – Derecho tributario general

Keywords:

Tax prescription – Prescription of the collection action – Prescription of the Administration's actions – Extinctive prescription – Interruption and suspension of the tax prescription period – General tax law

Sumario:

1. Introducción – 2. Nociones preliminares – 3. Ubicación de la prescripción tributaria en el Código Tributario – 4. Fundamento de la prescripción extintiva – 5. Fundamento de la prescripción tributaria – 6. Supuestos a los que se aplica la prescripción tributaria – 7. Requisitos para que se configura la prescripción – 8. Naturaleza y efecto de la prescripción – 9. Supuestos de interrupción y suspensión del cómputo del plazo de prescripción y su finalidad – 10. Conclusiones – 11. Lista de referencias

1. INTRODUCCIÓN

La prescripción es una de esas pocas instituciones que, siendo de las más antiguas en nuestros sistemas jurídicos, sigue suscitando encendidas polémicas sobre su aplicación y funcionamiento. Basta recordar que, hace pocos meses, se resolvió de manera definitiva, en sede constitucional, la controversia más resonante en materia tributaria de los últimos años, donde se analizó si resultaba constitucional la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421¹, vinculada —precisamente— a dicha institución.

No obstante, buena parte de la doctrina tributaria nacional suele considerar que, al tratarse la prescripción de una institución jurídica con varios siglos de existencia, y con arraigo en diversas ramas del derecho, no queda nada nuevo por cuestionar o discutir sobre ella o su funcionamiento. De ahí que, las pocas publicaciones hechas sobre el tema han sido —por lo general— meramente descriptivas del régimen normativo aplicable, sin plantear dudas o cuestionamientos sobre aquellos aspectos que podrían resultar controvertidos.

A nuestro parecer, tal posicionamiento resulta equivocado, por ello, este trabajo —pensado principalmente para los estudiantes de pregrado universitarios— se presenta como un modesto aporte con el que se intenta contribuir al estudio de la prescripción tributaria en el Perú. Así, mediante la exposición crítica de algunos aspectos vinculados a la prescripción que recae sobre las acciones de la Administración Tributaria para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, se busca promover, cuando corresponda, la discusión, el análisis y el debate sobre algunos tópicos que —consideramos— no han sido suficientemente estudiados.

En ese sentido, el presente artículo no tiene por objetivo llegar a conclusiones definitivas sobre la materia; sino, antes bien, poner sobre la mesa aquellas facetas de la prescripción tributaria que corre contra las acciones de la Administración Tributaria, que creemos merecen una mayor atención por parte del legislador y del aplicador del derecho.

2. NOCIONES PRELIMINARES

En primer lugar, es importante recordar que, en el ámbito tributario, la usucapión o “prescripción adquisitiva es en la práctica inaplicable” (Capri, 2017, p. 1073). En consecuencia, la prescripción que interesa al derecho tributario es

¹ Resuelta mediante la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 556/2020 recaída en el Expediente N° 00004-2019-Pi.

la extintiva o liberatoria, la misma que será la única a la que nos referiremos a lo largo del presente trabajo cuando hagamos mención al término **prescripción**.

Ahora bien, siguiendo a cierto sector de la doctrina nacional (Bravo, 2009, p. 104) y extranjera² consideramos a la prescripción como una institución perteneciente a la Teoría General del Derecho, pues, al igual que otras categorías generales, la citada institución es utilizada en diversas ramas del derecho³, aun cuando —en cada cual— tenga sus respectivas particularidades.

Sin embargo, no cabe duda que es la rama civil la que, históricamente, se ha ocupado con mayor profundidad de la prescripción, tanto en relación a su desarrollo legislativo, como doctrinario, e incluso jurisprudencial. Por tanto, será esta disciplina jurídica nuestro parámetro de referencia al analizar dicha institución, en aplicación de la Norma IX⁴ del Título Preliminar del Código Tributario⁵. Además, no debe olvidarse que el propio Código Civil del Perú⁶ establece que sus dispositivos son de aplicación supletoria en otros ámbitos del derecho, en la medida que no los desnaturalicen.

En efecto, el artículo IX del Título Preliminar del referido Código Civil⁷ prevé —no solo para el ámbito tributario, sino, para todo el ordenamiento peruano en general— que las normas, instituciones y categorías contenidas en el referido cuerpo legal pueden ser utilizadas en otras ramas del derecho, incluyendo las de Derecho Público, por ser el Derecho Civil la base histórica de gran parte de estos otros ámbitos jurídicos (Rubio, 2010, p. 68).

² Entre otros, García (2011, p. 26), Martín (1994, p. 18), Falcón (1992, p. 49) y Caballero (1999, p. 17).

³ Sin ánimo de ser exhaustivos, la prescripción extintiva resulta aplicable no solo en materia civil, sino también en el derecho administrativo, tributario, internacional e incluso en el derecho penal.

⁴ Norma IX.- Aplicación supletoria de los principios del derecho
En lo no previsto por este 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.

⁵ Nos referimos al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, y normas modificatorias.

⁶ Nos referimos al Código Civil aprobado mediante Decreto Legislativo N° 295, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 1984.

⁷ Artículo IX.- Aplicación supletoria del Código Civil
Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza.

Así, en términos del artículo 1989 del Código Civil, “la prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo”. Al respecto, Ariano Deho ha precisado que, lo que se pretende con dicho dispositivo es establecer que:

[El] objeto de la extinción por prescripción sea la acción y no (directamente) la relación jurídica sustancial, queriéndose evidenciar que el fenómeno prescriptorio opera, en definitiva, privando de concreta tutelabilidad a aquellas situaciones jurídicas subjetivas sustanciales que han permanecido inactuadas durante un determinado periodo de tiempo (2010, p. 197).

En ese sentido, en el ámbito civil, de declararse la prescripción en una relación obligatoria cuyo contenido sea un derecho de crédito, por ejemplo, el efecto será, únicamente, el de perder el auxilio de la fuerza pública para hacer valer dicho derecho de crédito, pero la relación jurídica seguirá existiendo y la prestación seguirá estando adeudada.

Es decir, en el mismo ejemplo, por un lado, se encuentra el derecho de crédito, que no se ve afectado por la declaración de prescripción, y por el otro se encuentra el mecanismo que debe utilizar el acreedor para hacer efectivo tal derecho, que, en materia civil, será la ejecución de la sentencia dictada por el juez, al concluir el correspondiente proceso judicial, mediante la cual ordena el pago.

Cabe advertir, como noción inicial —que será posteriormente afinada—, que los requisitos para que la prescripción sea declarada son, por un lado, el silencio de la relación jurídica durante el transcurso de un determinado plazo establecido en la ley y, por el otro, que la institución sea alegada u opuesta por quien se beneficia de ella.

Asimismo, en el ámbito tributario se ha sostenido que la prescripción “no es otra cosa que la pérdida del derecho de acción respecto de un derecho sustantivo” (Fernández, 2012, p. 249). De acuerdo a ello, en línea de principio, el funcionamiento de la prescripción tributaria resultaría similar al de la civil, en el sentido que la declaración de prescripción no extingue la obligación tributaria sustantiva ni el derecho de crédito (la deuda tributaria) el que sigue estando adeudado, únicamente imposibilita que el acreedor pueda cobrar coactivamente la deuda tributaria (su derecho de crédito).

La diferencia que nos interesa resaltar —en este punto— entre la prescripción civil y tributaria, respecto de un derecho de crédito, es que, en materia civil, la ejecución de la sentencia (que conlleva el pago) es realizada por un tercero, previo proceso judicial dirimido, también, por un tercero. En cambio, en materia tributaria, el cobro coactivo es realizado directamente por el mis-

mo sujeto que exige el pago; es decir, la Administración Tributaria, la que, en mérito a la autotutela de la que disfruta, no requiere acudir al Poder Judicial de manera previa, sino ejercer una potestad administrativa.

En definitiva, en el ejemplo, la declaración de la prescripción tributaria impediría el inicio (o continuación) del procedimiento de cobranza coactiva, o incluso de otros actos tendientes a efectivizar dicho cobro (como, por ejemplo, una medida cautelar previa), pero no extinguiría la deuda tributaria.

3. UBICACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

La prescripción tributaria es abordada por el Código Tributario en los artículos 43 a 49, los mismos que se encuentran en el Capítulo IV del Título III, —este último, referido a la “Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria”—, del Libro Primero del citado Código, ubicación que consideramos, al igual que algunos tributaristas del medio local⁸, inadecuada, pues, como ha sido explicado, la prescripción tributaria no está relacionada ni con la transmisión de la obligación, ni —mucho menos— con la extinción de la obligación tributaria.

Es menester recordar que el artículo 27 del Código Tributario⁹ no contempla a la prescripción como una forma de extinguir la obligación tributaria, por lo que debemos concluir que la declaración de prescripción no enerva que la obligación tributaria siga existiendo (Sevillano, 2014, p. 209). Ello se confirma —a su vez— con lo establecido por el artículo 49 del mismo Código, conforme al cual, “el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado”. Por tanto, de manera similar a lo que ocurre en el ámbito civil¹⁰, declarada la prescripción en materia tributaria, la obligación

⁸ Entre otros, Fernández (2012, p. 250) y Quintana (2016, p. 228).

⁹ Artículo 27.- EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- 1) Pago.
- 2) Compensación.
- 3) Condonación.
- 4) Consolidación.
- 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.
- 6) Otros que se establezcan por leyes especiales (...)

¹⁰ El artículo 1275 del Código Civil estipula que “no hay repetición de lo pagado en virtud de una deuda prescrita”.

(en este caso tributaria) no se extingue, de lo contrario, el pago —de realizarse aquel— tendría el carácter de indebido y, por tanto, sería pasible de repetición (Bravo, 2009, p. 409).

En síntesis, al no calificar la prescripción como un medio de extinción de la obligación tributaria, consideramos que la normativa vinculada a tal institución no debería ubicarse en el Capítulo IV del Título III, —referido a la “Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria” —, del Libro Primero del Código Tributario.

4. FUNDAMENTO DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA

Por lo visto hasta ahora, la prescripción extintiva se presenta como una institución jurídica aparentemente reñida con la justicia, pues básicamente conlleva que “el propio ordenamiento, a un cierto momento, pueda privar de **tutelabilidad** (o sea de protección) a los intereses que él mismo tutela” (Ariano, 2006, p. 198). Siendo esto así, resulta fundamental entender cuál el basamento que justifica una institución como esta.

Dicho esto, se debe tener presente que muchos son —y han sido— los fundamentos que en doctrina se han dado para justificar esta institución (Hinestrosa, 2003, p. 824). No obstante ello, para efectos del presente trabajo, evaluaremos sólo tres (3) de los más frecuentemente señalados.

4.1 Sanción para el acreedor negligente

De acuerdo con esta postura, la prescripción se configura como una sanción al acreedor negligente, quien, habiendo tenido el tiempo a fin de interponer las acciones necesarias para exigir su derecho, no lo hizo; en ese sentido, la presunta desidia del acreedor justificaría que el derecho lo castigue dejando de prestar protección a su exigencia. Sin embargo, tal razonamiento ha sido cuestionado en doctrina¹¹ por diversos motivos. Así, se ha sostenido —con toda razón— que dicha postura partiría de suponer erróneamente que el abstenerse de demandar resulta ser un acto ilícito o la falta a un deber (Hinestrosa, 2006, p. 55), pues sólo en dicho caso correspondería la aplicación de una sanción.

También, se ha referido que, de ser la presunta negligencia el fundamento de la institución, no podría ser causal de interrupción del cómputo del plazo,

¹¹ Para Moisset de Espanés este razonamiento no es convincente pues “¿Por qué se va a sancionar al acreedor, por más 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?” (2004, p. 168).

el reconocimiento del crédito por la parte pasiva de la relación jurídica, pues en ella nada tiene que ver la diligencia del acreedor. En ese mismo sentido, no se explicaría como la prescripción puede correr aún en contra de los incapaces que no pueden actuar por sus propios medios (Spota, 2009, p. 56).

A ello corresponde añadir que no es posible concebir a la prescripción como la consecuencia que confiere el derecho ante la negligencia del acreedor, pues tendría que permitirse la prueba de la diligencia. Es decir, debería ser causal de interrupción del cómputo del plazo el adecuado accionar del acreedor (Lopez, 2007, p. 42).

Finalmente, no resulta coherente con la naturaleza de una sanción el que, para que ésta sea impuesta, se requiera la voluntad de la parte pasiva (pues es requisito alegar la prescripción para que esta surta sus efectos). Esto es, que dicha sanción no esté sujeta únicamente a la verificación del hecho que pretende castigarse, sino al deseo de la parte pasiva de la relación jurídica, quien, adicionalmente a encontrarse en incumplimiento, —en estricto— siquiera ha sufrido algún perjuicio por dicha omisión del acreedor. Por tales consideraciones entendemos, al igual que un sector mayoritario de la doctrina, que éste no es el fundamento de la prescripción.

4.2 Presunción de pago

También se ha dicho que la prescripción resulta ser una **presunción de pago** (Lopez, 2007, p. 43), pues, podría acontecer que luego de extinguida la deuda y extraviado el comprobante de tal pago, el acreedor satisfecho pretenda nuevamente exigir la prestación. En ese caso, la institución jurídica de la prescripción permitiría al deudor cumplido liberarse de tan injusta exigencia (Agliano, 1981, p. 121). No obstante, esta posición también ha sido cuestionada por la doctrina¹².

Por un lado, porque el reconocimiento expreso por parte del deudor de no haber cumplido con su prestación no impediría que la prescripción despliegue sus efectos, con lo que se demuestra que este no es el motivo que justifica la institución (Spota, 2009, p. 58). Además, se ha sostenido que de ser la presunción de pago la justificación, debería admitirse la prueba en contrario (Lopez, 2007, p. 44) que permitiera desvirtuar dicha presunción (de ser una presunción

¹² Moisset de Espanés se pregunta lo siguiente: “¿Por qué razón va a haber una presunción, que en este caso sería *juris et de jure*, y no permitiría al acreedor demostrar que no cobró, que no se había realizado el pago?” (2004, p. 168).

relativa). No obstante, esta alternativa no se encuentra prevista en el ordenamiento como un supuesto que inhiba el computo del plazo de la prescripción.

Y si se tratara de una presunción absoluta (que no admite prueba en contrario), la prescripción tendría que ser aceptada como una forma de extinguir las obligaciones, pues, si es que se presume el pago, se debería tener por extinguida la obligación respectiva. Sin embargo, como bien sabemos, ni el Código Civil ni el Código Tributario contemplan a la prescripción como una forma de extinguir obligaciones. Es por todos estos motivos que consideramos incorrecto sostener que la prescripción se fundamenta en una presunción de pago.

4.3 Seguridad jurídica

Finalmente, según la última postura, la institución de la prescripción recibe su sustento en la búsqueda de previsibilidad en las relaciones jurídicas, a las que dota de estabilidad y certeza. Así, esta orientación ha recibido diversas denominaciones, entre las que podemos citar: interés de orden público, orden social, orden público o necesidad social, orden público e interés social, seguridad general del derecho y a la paz jurídica, seguridad en las relaciones jurídicas, entre otros, y que, sin embargo, no hacen más que remitirnos a la seguridad jurídica.

De acuerdo con Sagüés, la seguridad jurídica tiene diferentes grados de actuación, y puede ser definida como:

(...) [L]a aptitud para prever comportamientos estatales y privados de modo bastante preciso, conforme a un derecho vigente, claro y estable, pero también que esas conductas pronosticables tengan una cuota mínima de razonabilidad, y que los riesgos eventuales de infracción sean bajos, como que, de haberlos, que sean convenientemente castigados e indemnizados (1997, p. 232).

Por otro lado, Ávila propone que, para considerar que la seguridad jurídica se verifica en un grado aceptable, ésta debe apreciarse en sus tres (3) dimensiones, esto es, debe constatar que existe la **cognocibilidad**, **confiabilidad** y **calculabilidad** del derecho. Así, la **cognocibilidad** representa la dimensión del tiempo presente, y se aprecia cuando el sujeto tiene la capacidad de conocer las normas del derecho, es decir, que las normas sean accesibles e inteligibles (Ávila, 2012, p. 581). De otro lado, la **confiabilidad** representa la dimensión del pasado al presente, y se aprecia cuando el sujeto no es sorprendido por el derecho (Ávila, 2012, p. 582). Por último, la **calculabilidad** representa la dimensión del presente al futuro, y se verifica cuando el derecho permite que los sujetos puedan prever las consecuencias jurídicas de sus actos (Ávila, 2012, p. 582).

Como consecuencia de lo anterior, Ávila conceptualiza la seguridad jurídica como:

(...) [N]orma-principio que exige, de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, la adopción de comportamientos que contribuyan más a la existencia, en beneficio de los ciudadanos y desde su perspectiva, de un estado de confiabilidad y calculabilidad jurídicas, con base en su cognoscibilidad, mediante la controlabilidad jurídico-racional de las estructuras argumentativas reconstructivas de normas generales e individuales, como instrumentos que garantizan el respeto de su capacidad de —sin engaño, frustración, sorpresa ni arbitrariedad— plasmar digna y responsablemente su presente y hacer una planificación estratégica jurídicamente informado de su futuro (2012, p. 580).

En conclusión, y como se aprecia de las posturas expuestas, la seguridad jurídica es, incluso desde su nivel más básico, el sustento de la prescripción¹³, pues permite a las partes de una relación jurídica tener claro conocimiento del plazo en el cual el sistema respaldará jurídicamente —y en qué medida— sus actuaciones, ya sean éstas tendientes al ejercicio de un poder jurídico (la satisfacción de un derecho de crédito o el ejercicio de una potestad), o sean tendientes a la oposición de tal exigencia; lo que, naturalmente, implica para las partes de dicha relación tener clara conciencia sobre su situación jurídica y la del otro.

En efecto, en ausencia de la institución de la prescripción, los particulares estarían eternamente expuestos a sostener procesos destinados a demostrar el cumplimiento de prestaciones supuestamente adeudadas, lo que, a su vez, implicaría la obligación eterna de conservar los medios de prueba necesarios (y esperar que, quien conozca la causa, los considere suficientes). Con lo cual, los sujetos no estarían en aptitud de prever su propia situación jurídica.

En cuanto a la seguridad jurídica, el Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC, en los Fundamentos 2, 3 y 4 —principalmente—, que se trata de un principio que debe servir para orientar todo el sistema jurídico, y que se encuentra tácitamente contemplada en la Constitución, en la medida que subyace a diversos dispositivos constitucionales.

Cabe resaltar, sin embargo, que de la explicación dada por el Tribunal Constitucional se advierte que la forma en la que entiende la seguridad jurídica es bastante incipiente, pues la identifica —casi únicamente—, con **saber a**

¹³ García Novoa precisa que la prescripción es una institución imprescindible en un sistema jurídico que proteja la seguridad jurídica (2000, p. 219).

qué atenderse, sin profundizar en todo el amplio contenido y grados a los que hemos hecho mención.

Con ello, más allá del presunto perjuicio que podría generar la institución de la prescripción a los acreedores que no han visto satisfecho su interés (en cuanto pierden la posibilidad de exigir sus derechos de manera coactiva con el apoyo del Estado), lo cierto es que la prescripción deja ver con claridad que acciones puede ejercer el sujeto pasivo y el activo, y en qué momento, lo que abona en la certeza y previsibilidad de las relaciones jurídicas, tanto entre las partes como ante terceros.

5. FUNDAMENTO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

Como se sabe, en el Estado Constitucional de Derecho, los principios, valores y deberes constitucionales son el fundamento sobre el que descansa la normativa nacional, dejando de ser meras normas programáticas cuyo principal destinatario es el legislador, para pasar a formar parte del ordenamiento mismo, sea como mandato, sea como justificación de las normas en sí, o sea como parámetro de interpretación en las decisiones que adoptan los operadores del derecho.

Siguiendo ese orden de ideas, comoquiera que el Derecho Tributario (y el tributo en específico) se sustentan constitucionalmente en el deber de contribuir y en el principio de solidaridad¹⁴, conforme a los cuales, como regla general, cada ciudadano tiene la responsabilidad de apoyar en el sostenimiento del gasto público, según su capacidad contributiva; resulta vital preguntarnos: ¿qué puede justificar el incumplimiento de un deber constitucional (como es el deber de contribuir)?

Ello, debido a que el efecto de la declaración de prescripción tributaria será, en últimas cuentas, limitar la efectividad del cumplimiento del deber de contribuir. Por tanto, la justificación de cualquier mecanismo que permita flexibilizar dicha regla general, o de plano eximirse del pago de los tributos, tiene forzosamente que tener el mismo rango constitucional.

Es por ello que, de manera adicional a las explicaciones de índole civil (mediante las cuales sostuvimos que el principio de seguridad jurídica era el basamento de la prescripción), en materia tributaria resulta claro que ni la sanción al acreedor negligente, ni la presunción de pago, ni las demás justificaciones sostenidas por la doctrina civil cuentan con sustento constitucional

¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 06089-2006-PA/TC.

como para poder limitar la efectivización del deber de contribuir, salvo por el principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, tomando en consideración los aspectos constitucionales, debemos afirmar que en materia tributaria el único sustento que puede tener la prescripción, es la seguridad jurídica (Meléndez, 2012, p. 310).

6. SUPUESTOS A LOS QUE SE APLICA LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

6.1 ¿Prescribe el tributo, la obligación tributaria o qué prescribe?

Un primer aspecto a aclarar es que la prescripción tributaria recae sobre poderes jurídicos (esto es, sobre potestades de la administración o sobre el derecho que ostenta el contribuyente para solicitar devoluciones o compensaciones) y no sobre la obligación tributaria.

En efecto, son dichos poderes, cuyo ejercicio es lo que ataca la prescripción, los que no podrán ser ejercitados si la prescripción es declarada, pero la obligación tributaria, —como vínculo jurídico— no se extingue, ni se pierde por efecto de la prescripción, según vimos.

De ahí que resulte impropio hablar, como lo hace el mismo Código Tributario en el artículo 49, de **obligación prescrita**. La incorrección señalada es muy frecuente en el Código Tributario; así, se pueden observar menciones a **obligación prescrita** o **tributo prescrito**, entre otros, en el literal b) del artículo 17, en el que se hace alusión a que **prescriba la deuda tributaria**. De similar forma, en los numerales 7 y 8 del artículo 87 se habla de la **prescripción del tributo**, en tanto que en el numeral 3 del literal b) del artículo 119 se menciona la **prescripción de la deuda** y en los numerales 7 y 8 del artículo 175 se indica la **prescripción del tributo**, al igual que el numeral 2 del artículo 177.

Dicha incorrección puede generar aún más confusión si se repara en el hecho que —desde una primera aproximación— no se sabe si se refiere a la prescripción de la potestad que ostenta la Administración para la determinación de tal obligación o para exigir su pago.

6.2 Acciones de la Administración sujetas a prescripción

Aclarado el punto anterior, el artículo 43 del Código Tributario¹⁵ estipula que la prescripción tributaria es aplicable, entre otros, a: (i) la acción de la

¹⁵ Artículo 43.- PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la

Administración para determinar la obligación tributaria, (ii) la acción de la Administración para exigir el pago de la obligación tributaria y (iii) la acción de la Administración para aplicar sanciones.

Ahora bien, al iniciar este artículo señalamos que en materia tributaria la prescripción no extingue la obligación tributaria (el vínculo jurídico entablado entre acreedor y deudor tributario), sino, únicamente la posibilidad de exigir su cumplimiento (pago) mediante la cobranza coactiva. Sin embargo, es necesario precisar que esto es así, en el caso de la prescripción que recae sobre la acción para exigir el pago.

En el caso de la prescripción que recae sobre la acción para determinar la obligación tributaria, lo que implica la declaración de prescripción es la imposibilidad de ejercer lo que el Código Tributario denomina **facultad de determinación de la obligación tributaria**. En similar sentido, la declaración de prescripción de la acción para aplicar sanciones supone la imposibilidad de ejercer la **facultad de imposición de sanciones** que ostenta la Administración Tributaria.

Cabe aquí preguntarnos, ¿qué son exactamente las denominadas **facultades** de determinación, exigencia de pago y aplicación de sanciones que ostenta la Administración Tributaria?

6.2.1 Las potestades Administrativas

De acuerdo con García de Enterría y Fernández (2013), en la actualidad es de aceptación universal que el principio de legalidad produce una vinculación positiva respecto de la Administración (p. 483), de tal suerte que esta únicamente puede **hacer** aquello que la ley le permite. Siendo esto así, una de las consecuencias de tal concepción es la de otorgar poderes de actuación a la Administración que permitan el logro de sus objetivos (Linde, 2014, p. 290). Tales poderes jurídicos generales son denominados en doctrina **potestades administrativas**.

Así, algunas de las principales características de las potestades administrativas son las siguientes:

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 percepción 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.

- i. El más importante “carácter de toda potestad es que produce un cambio en la esfera jurídica de sujetos distintos de quien la actúa...” (De La Cuetara, 1986, p. 40). Sin embargo, esta no da nacimiento directo a obligaciones específicas (Cassagne, 2002, p. 117), sino, antes bien, “tiene un objeto genérico” (p. 117) que permite a la Administración modificar la situación jurídica de los administrados, y en contraposición, para estos últimos se genera un estado de sujeción (Gamero y Fernandez, 2014, p. 36). Dicho estatus jurídico denominado **binomio potestad-sujeción** no califica como relación jurídica (De La Cuetara, 1986, p. 42). En síntesis, se trata de un poder abstracto que requiere para su ejercicio —en cada caso concreto— que sea instrumentalizado a través de actos administrativos (Meilán, 2011, p. 123).
- ii. Las potestades administrativas son otorgadas de manera directa por el ordenamiento jurídico (Linde, 2014, p. 290), con lo cual, no nacen de relación jurídica alguna, esto es “no son fruto de un contrato, pacto o acuerdo de la Administración con otro sujeto” (Gamero y Fernandez, 2014, p. 69); es por este motivo que se sostiene que la potestad administrativa es unilateral, en la medida que su ejercicio no depende del consentimiento de los administrados (destinatarios).
- iii. La finalidad del otorgamiento de las potestades administrativas radica en que las administraciones logren los objetivos que persiguen en sus respectivos ámbitos (tributario, municipal, regulatorio, etc.) mediante la protección del interés público (García y Fernández, 2013, p. 490).

Siguiendo ese orden de ideas, las llamadas facultades de determinación, exigencia de pago y aplicación de sanciones son potestades administrativas que requieren la emisión y notificación de actos administrativos para su ejercicio. Así, entre los principales actos administrativos tributarios, en el caso de la potestad de determinación, se emite la resolución de determinación, en el caso de la potestad para exigir el pago se emite la orden de pago y la resolución de cobranza coactiva y en la potestad para aplicar sanciones se emite la resolución de multa.

En síntesis, nos interesa resaltar que la prescripción a que se refiere el artículo 43 del Código Tributario y que afecta la **acción** de la Administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, incide —en realidad— en el ejercicio de las citadas potestades administrativas.

6.3 La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias

Un aspecto poco discutido es el tratamiento inorgánico que recibe la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias.

Como se sabe, el Código Tributario prevé diversos tipos de sanciones ante la comisión de una infracción tributaria. En ese sentido, si bien la multa suele ser la sanción típica, no debe olvidarse que las infracciones tributarias pueden ser sancionadas con el cierre del establecimiento, el comiso, entre otros.

Ahora bien, según vimos, la acción para ejercer la facultad (potestad administrativa) para imponer sanciones se encuentra sujeta a prescripción. A su vez, las sanciones de multa también serán alcanzadas por la prescripción regulada en el Código Tributario a través de la prescripción de la acción de cobro, pues la multa forma parte de la deuda tributaria, como lo establece el artículo 28 del citado Código.

Sin embargo, como se advierte, el Código Tributario no ha incluido dentro de los supuestos sujetos a prescripción a los demás tipos de sanciones (que no sean multa). Siguiendo ese orden de ideas, ¿qué tratamiento reciben los otros tipos de sanciones? ¿debemos entender que las otras sanciones no prescriben o se deberían aplicar las reglas del Código Tributario, aunque no sean mencionadas?

Consideramos, al igual que el Tribunal Fiscal¹⁶, que no corresponde la aplicación del Código Tributario, sino que, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del citado cuerpo legal, corresponde aplicar supletoriamente la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, LPAG)¹⁷.

No obstante, el dispositivo aplicable de la LPAG es el numeral 204.1.2 del artículo 204, conforme al cual, los actos administrativos (como las resoluciones con las que se imponen las otras sanciones) pierden efectividad y ejecutoriedad, cuando transcurridos dos (2) años de adquirida firmeza, la administración no ha iniciado los actos que le competen para ejecutarlos.

Como se puede apreciar, el tratamiento otorgado —de manera supletoria— por la LPAG se asimila a la caducidad, antes que a la prescripción. En ese sentido, pareciera ser un desajuste no deseado por el legislador que la ejecución de ciertas sanciones (multas) estén sujetas a prescripción (por el Código

¹⁶ Véase la Resolución N° 3464-2-2016.

¹⁷ Nos referimos al Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, y normas modificatorias.

Tributario), mientras otras (cierre de establecimiento, comiso, etc.) están sujetas a caducidad (por la LPAG).

6.4 ¿Existen otras acciones de la Administración sujetas a prescripción?

Aun cuando el Código Tributario no lo mencione, no debe olvidarse que mediante la Ley N° 27788, Ley que derogó el artículo 81 del citado Código, publicada el 25 de julio de 2002 (y vigente hasta el día de hoy), se estableció —en su única disposición final— que la fiscalización tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43 del Código Tributario¹⁸.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado —entre otras— en la Resolución N° 07550-2-2017 lo siguiente:

Este Tribunal, en la Resolución 0100-5-2004, entre otras, ha señalado que la facultad de fiscalización estará sujeta a los plazos de prescripción señalados en el artículo 43 del Código Tributario, en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar y cobrar, con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados, por incidir en la determinación de dicha obligación, se produjeron en un periodo distinto al que ésta corresponde, es decir, el ejercicio de la facultad de fiscalización no está sujeta a plazos de prescripción en forma independiente a la prescripción de la acción de la Administración para determinar alguna obligación tributaria del tributo y periodo que es objeto del procedimiento de fiscalización en que se materializa el ejercicio de la citada facultad¹⁹.

Sobre el particular, se debe tener presente que la potestad de fiscalización que ostenta la Administración Tributaria, aunque instrumental, es distinta de la potestad de determinación tributaria o de la potestad mediante la cual se efectiviza el cobro de la deuda tributaria. Por tal motivo, resulta llamativo que el Tribunal Fiscal haya interpretado que la prescripción de la potestad de fiscalización debe evaluarse en relación al ejercicio de otras potestades.

¹⁸ DISPOSICIÓN FINAL

Única.- Fiscalización de la Administración Tributaria

La fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el Artículo 43, referido a la prescripción, y en el Artículo 62, referido a las facultades de la Administración Tributaria, del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, y las normas complementarias. Dicha fiscalización responderá a las funciones y responsabilidades de la Administración Tributaria.

¹⁹ Posición similar a la seguida en las Resoluciones N° 7018-10-2016, 03272-3-2009, 06629-1-2005 y 00100-5-2004, entre otras.

Y es que, si bien la disposición final bajo análisis no precisa el momento de inicio del cómputo de prescripción o los supuestos de interrupción o suspensión de dicho cómputo (lo que sin dudas representa un problema para su aplicación), no es menos cierto que la interpretación dada por el referido Tribunal no fluye con total claridad del dispositivo en evaluación. Por el contrario, pareciera que la finalidad de la anotada disposición final era la de sujetar a prescripción la potestad de fiscalización.

7. REQUISITOS PARA QUE SE CONFIGURE LA PRESCRIPCIÓN

Luego de haber identificado el sustento de la prescripción tributaria y los supuestos a los que le resulta aplicable, corresponde repasar los requisitos necesarios, tanto para configurar tal situación de potencial ventaja, como para ejercerla efectivamente.

A este respecto, consideramos que resulta —además de acertada—, didáctica, la identificación de **fases** realizada por Ariano Deho (2010, p. 197) —y cierta parte de la doctrina nacional²⁰—, quienes han denominado **Fase Preliminar**, a aquella que se inicia con el nacimiento de la acción pasible de prescripción y concluye con el cumplimiento del periodo indicado en la ley, teniendo como característica, la inactividad de las partes de la relación jurídica; y **Fase Constitutiva**, a aquella “...en la que el fenómeno prescriptorio se perfecciona por el actuar de quien se beneficia con él, pasándose así (...) a la “prescripción” (extintiva) propiamente dicha” (Ariano, 2006, p. 199), etapa en la que se debe cotejar el cumplimiento de un último requisito, consistente en que la prescripción sea opuesta o legada, para que produzca sus efectos.

7.1 Etapa preliminar

7.1.1 Inicio del plazo de prescripción

En el ámbito civil, el momento desde el cual se debe considerar el inicio del cómputo del plazo de la prescripción extintiva, con arreglo al Código Civil, se define de acuerdo a la teoría de la *actio nata*. Conforme a la referida teoría, dicho momento de inicio es aquel desde el cual es posible ejercer la acción que está sujeta a prescripción (Diez-Picazo, 2007, p. 129). En ese sentido, Vidal Ramírez explica que: “(...) el inicio del decurso prescriptorio tiene lugar desde que la acción puede ejercitarse, esto es, desde que la pretensión del titular

²⁰ Al respecto, Merino (2015, p. 23).

del derecho subjetivo pueda ser planteada a un órgano jurisdiccional en su exigibilidad” (2011, p. 93).

Trasladado dicho razonamiento al ámbito tributario que analizamos (en el que, como hemos explicado, el poder jurídico que estará sujeto a prescripción son las potestades administrativas), resulta que el inicio del cómputo —según la teoría de la *actio nata*— será el momento desde el cual, la Administración está en capacidad de ejercer tales potestades.

Ahora bien, el artículo 44 del Código Tributario —que lleva por título: “Cómputo de los plazos de prescripción” — establece que el término prescriptorio se computará siempre desde el 1 de enero, salvo en el caso de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en resoluciones de determinación o multa, en cuyo caso, el cómputo se iniciará desde el día siguiente de realizada la notificación (numeral 7 del citado artículo 44).

Como fluye de la norma en comentario, a excepción del supuesto específico contenido en el numeral 7, todo cómputo de la prescripción tributaria iniciará el 1 de enero, independientemente de que se trate de la prescripción de la potestad de determinación tributaria (numerales 1, 2 y 3), de la exigencia de pago de órdenes de pago (numerales 1, 2 y 3), o de la potestad de imponer sanciones (numeral 4).

Se observa, entonces, que el inicio del cómputo del plazo de la prescripción tributaria que recae sobre las potestades de la Administración se aparta de la teoría de la *actio nata* (salvo por los supuestos contenidos en el numeral 7), pues, según el Código Tributario, el inicio del cómputo no debe considerar el momento desde el cual la Administración está en la posibilidad de ejercer su potestad, sino el 1 de enero siguiente.

Es importante enfatizar que “la *actio nata* excluye situaciones en las cuales la prescripción no esté corriendo cuando efectivamente la acción administrativa puede ejercitarse” (García, 2011, p. 133).

Siguiendo ese orden de ideas, corresponde preguntarnos: ¿Por qué el Código Tributario se aparta de la teoría de la *actio nata* (y en ese sentido, de lo dispuesto en el ámbito civil)? ¿Dicho tratamiento diferenciado se sustenta en lineamientos técnico-jurídicos o en el resguardo de los fines que persigue el Derecho Tributario?

Como punto de partida, se debe recordar que, el 1 de enero —como fecha de inicio del cómputo del plazo de prescripción—, fue introducido

desde el primer Código Tributario²¹ en su artículo 40, (pero no para todos los supuestos)²².

Lamentablemente, no obstante que la formula legislativa antes descrita se ha mantenido hasta hoy ampliándose incluso los supuestos sometidos a dicha regla, no existe exposición de motivos que explique con detalle la razón por la que se eligió el 1 de enero como fecha de inicio del cómputo.

A este respecto, Hernández Berenguel ha sostenido que dicho tratamiento pareciera tener por única finalidad facilitar las labores de la Administración Tributaria²³, posición que ha sido seguida —a su vez— por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 09050-5-2004, precedente de observancia obligatoria, en el que se señaló lo siguiente:

(...) el artículo 44 del Código Tributario regula el cómputo del plazo prescriptorio, pudiendo apreciarse que en todos los casos se inicia el 1 de enero del año siguiente a aquél en que se produjeron los hechos expresamente señalados por la referida norma, lo que podría estar orientado a facilitar el control de la Administración Tributaria, de manera que ésta pueda controlar mejor los plazos prescriptorios aplicables respecto de las obligaciones tributarias comprendidas en un determinado periodo, lo que se dificultaría si los plazos de prescripción, originalmente, se comenzaran a computar al día siguiente de ocurridos los hechos (...)

Tal vez lo más cuestionable de la posición adoptada por el Código Tributario y mantenida hasta el día de hoy en el citado artículo 44, es que, siendo el fundamento de aquella facilitar las labores de la Administración, en la actualidad pareciera absolutamente innecesaria, considerando las amplias facilidades que otorgan los medios computarizados para calcular el computo del plazo de

²¹ Aprobado mediante el Decreto Supremo N° 263-H del 12 de agosto de 1966.

²² Artículo 4.-El término de prescripción se computará:

1° Desde el momento en que se produzca el hecho tributario, cuando éste sea de realización inmediata.

2° En los casos de tributos que gravan hechos de carácter periódico, desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que venció el plazo para presentar la declaración jurada respectiva.

3° En la acción de repetición, desde el 1 de enero siguiente al año en que se efectuó el pago indebido.

²³ Contrariando la naturaleza jurídica de la prescripción, el numeral 1 del artículo 40 del Código Tributario establecía —y la norma actual sigue diciendo lo mismo— [actual artículo 44] que el término prescriptorio debía empezar a correr el 1° de enero del año siguiente al del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual, como si no existiera tiempo alguno entre la fecha en que la obligación resultó exigible y ese primero de enero, **estableciendo una disposición que sólo se explica por comodidad de la Administración Tributaria(...)** (Hernández, 1992, p. 30) [Énfasis agregado].

prescripción de manera prácticamente inmediata y automatizada, más aun en el caso de la SUNAT, quien desde hace ya varios años se orienta a una política de digitalización²⁴.

7.2.1 Cómputo del plazo de prescripción

Según lo hemos venido explicando, la denominada Fase Preliminar es aquella en la que se debe verificar el silencio de la relación jurídica durante un determinado plazo. Por ello, luego de analizar el momento desde el cual se debe considerar el inicio del cómputo del plazo de prescripción, y cuestionar la postura seguida por la legislación tributaria nacional, corresponde estudiar las reglas para el cómputo de dicho plazo, pues estas nos permitirán definir el momento en que debe entenderse concluido el mismo; y por tanto, nacido el derecho a prescribir.

Ahora bien, como punto de partida, debemos recordar que los plazos de prescripción contemplados en el artículo 43 del Código Tributario están cuantificados en años (4, 6 y 10), y que tales plazos, para el caso de la prescripción de las potestades de exigencia de pago, determinación y aplicación de sanciones, inician el 1 de enero (salvo por lo regulado por el numeral 7 del artículo 44 de referido código).

Siguiendo ese orden de ideas, y de una lectura preliminar que sólo tenga en cuenta lo normado por el citado artículo 43 del Código Tributario, podría considerarse que, de no mediar supuestos de suspensión o interrupción del cómputo del plazo, el término de aquel debería ser siempre un 31 de diciembre, dado que, 365 días (1 año) contados desde el 1 de enero, será —siempre— 31 de diciembre, postura que mantuvo el Tribunal Fiscal en algunas de sus resoluciones²⁵ (no muy actuales, por cierto)²⁶.

²⁴ En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121 (publicado el 18 de julio de 2012 mediante el cual se modificó el Código Tributario), se señaló: **En atención a la apuesta por el uso intensivo de los medios electrónicos para facilitar el cumplimiento tributario y hacer más eficiente el control de la Administración Tributaria**, la SUNAT ha emitido diversas normas relacionadas con la emisión electrónica de comprobantes de pago y llevado de libros y/o registros contables (...) [Énfasis agregado].

²⁵ Así, por ejemplo, en la Resolución N° 03239-1-2006 el Tribunal Fiscal sostuvo: Que atendiendo a las normas glosadas, en el caso de autos, el término prescriptorio de la acción de la Administración para determinar la deuda por concepto del Impuesto General a las Ventas de enero y mayo de 1996, empezó a computarse a partir del 1 de enero del año 1997, debiendo concluir a los cuatro años, esto es el 31 de diciembre de 2000, en el supuesto que no se produjeran causales de interrupción o suspensión de la prescripción.

²⁶ Véanse, adicionalmente, las Resoluciones N° 870-3-2001 y 794-1-2000, entre otras.

No obstante, el Código Tributario —como todo cuerpo normativo— debe ser leído (e interpretados sus dispositivos) de manera orgánica; motivo por el cual, a efectos de calcular el plazo transcurrido, se deben considerar las reglas contenidas en la Norma XII del Título Preliminar del citado código, las mismas que disponen la forma en que se deben computar los plazos regulados en materia tributaria. Al respecto, el dispositivo en mención señala lo siguiente:

NORMA XII: COMPUTO DE PLAZOS

Para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse lo siguiente:

- a) Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.
- b) Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.

En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

En aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil.

En razón de la norma transcrita, y —según parece— por lo dispuesto en el literal a) de la misma, el Tribunal Fiscal ha considerado en algunas de sus resoluciones que el cómputo del plazo de prescripción —de no verificarse supuestos de interrupción o suspensión del plazo— debe concluir el 1 de enero. Así se puede apreciar, por ejemplo, en las Resoluciones N° 00459-4-2006²⁷ y 07401-3-2003, entre otras.

Sobre el particular, se debe recordar que la antes citada Norma XII precisa que “en todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente”; y siendo que, el 1 de enero es un día inhábil para la Administración

²⁷ Que ahora bien, estando a que la recurrente presentó con fecha 20 de mayo de 1998 (folios 22 y 23) la declaración jurada mensual del Impuesto General a las Ventas del mes de abril de 1998, resulta aplicable el término prescriptorio de cuatro (4) años, siendo que el mismo corresponde computarse a partir del 1 de enero de 1999, por lo que dicho plazo venció el 1 de enero de 2003, conforme a lo establecido en los precitados artículos 43 y 44 del Código Tributario.

Tributaria²⁸, el Tribunal Fiscal ha considerado —en otras tantas resoluciones²⁹— que el cómputo del plazo de prescripción que inicia el 1 de enero (de no configurarse supuestos de interrupción o suspensión del plazo) debe culminar el 2 de enero, de ser éste un día hábil.

De lo expuesto hasta aquí, es importante resaltar algunas conclusiones preliminares.

La primera es que, como ha quedado expuesto, el Tribunal Fiscal no ha mantenido una postura uniforme sobre este tema; motivo por el cual, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 154 del Código Tributario³⁰, corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria mediante la cual se deje claramente establecida la postura definitiva de dicho colegiado.

La segunda conclusión preliminar que debemos resaltar es que, en la actualidad, pareciera haber cierto consenso en la doctrina y el Tribunal Fiscal, respecto a que el plazo de prescripción puede variar (respecto del indicado en el Código Tributario) por motivos de interpretación literal de la regla contenida en la Norma XII del Título Preliminar.

En efecto, —como vimos— el cómputo regular de los plazos de 4, 6 o 10 años, siempre que inicien el 1 de enero, en puridad, tendrían que terminar un 31 de diciembre; por tanto, el que se alegue que el citado plazo concluye el primer día hábil de enero (por lo general, el día 2) implica, en la práctica, modificar el plazo establecido en el anotado artículo 43 (extendiéndolo) en razón de una regla de cómputo de plazo.

Y si bien consideramos que resulta acertado utilizar las reglas contenidas en la citada Norma XII, a fin de definir la manera en que se computará el plazo de prescripción, pues, el mismo es de aplicación para todas las normas tributarias; creemos que la interpretación dada a tal dispositivo podría ser distinta,

²⁸ De acuerdo con el artículo 1 de la Resolución N° 168-92-EF/SUNAT, los días calificados como “no laborables” en el Decreto Legislativo N° 713 y Decreto Supremo N° 178-91-PCM serán días inhábiles para la Administración Tributaria. A su vez, tanto el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 713, como el artículo 2 del Decreto Supremo N° 178-91-PCM, estipulan que el 1 de enero es un día feriado no laborable.

²⁹ Véanse, entre otras, las Resoluciones N° 02425-10-2017, 01866-7-2017, 09949-4-2016 y 06655-2-2015, entre otras.

³⁰ Artículo 154.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA
 (...) De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal (...).

pues de aplicarse correctamente el método de interpretación literal, la fecha final del cómputo sería otra, como seguidamente explicamos.

Como se sabe, el método de interpretación literal:

[C]onsiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico, y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la noma (Rubio, 2015, p. 238).

Ahora bien, según se pudo apreciar del texto anteriormente transcrito de la Norma XII, del Título Preliminar del Código Tributario, la terminología utilizada es, en general, común, pues hace referencia a vocablos que no tienen una significación técnico-jurídica especial; motivo por el cual, corresponde interpretar la citada norma de conformidad con el uso común de sus palabras. No debe perderse de vista que “la primera regla de oro al aplicar el Derecho es la de no confundir nuestros deseos, intereses y concepciones con los que contiene el texto de la norma” (Rubio, 2003, p. 57).

Tomemos, como ejemplo, un cómputo de plazo de prescripción cualquiera, de 4 años, en el supuesto que inicia el 1 de enero de 2017. Siguiendo las indicaciones de la anotada Norma XII, los plazos “expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento”, con lo cual, si el cómputo empieza el 1 de enero de 2017, dicho plazo vencería —en principio— el 31 de diciembre de 2020. Luego, el citado dispositivo agrega “y en el día de éste [se refiere al mes del vencimiento] correspondiente al día de inicio del plazo”. Entonces, si el mes de vencimiento es diciembre de 2020, el plazo concluirá el 1 de diciembre de 2020. Si tal día es inhábil, el vencimiento se producirá al día siguiente (pues “en todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente”).

Según se puede apreciar, por la aplicación literal de la Norma XII, los plazos que inicien el 1 de enero —y en los que no se verifiquen supuestos de interrupción o suspensión del cómputo— no deben concluir el 2 de enero (sea después de 4, 6 o 10 años), sino el 1 de diciembre anterior, aun cuando esto implique que el plazo sea menor al requerido por el artículo 43 del Código Tributario. Así, los plazos que, según el referido artículo 43, deban ser de 4 años, se completarán —en la práctica y por aplicación de la Norma XII— a los 3 años y 11 meses.

Si esto es así, ¿por qué el cómputo del plazo en materia civil (determinado en aplicación del artículo 183 del Código Civil³¹) no genera distorsiones en la cantidad de tiempo que se debe calcular, como sí ocurre en materia tributaria?

Porque el artículo 183 del Código Civil incluye una regla no contemplada por la citada Norma XII: que el cómputo del plazo no debe considerar el día de inicio, pero sí el día final (numeral 4 del artículo 183). Si utilizáramos dicha regla en nuestro anterior ejemplo, el resultado sería distinto. Veamos, si el primer día del plazo es el 1 de enero de 2017, y conforme a la nueva regla se debe descontar dicho primer día, tendríamos que el inicio del cómputo del plazo sería el 2 de enero, y por tanto, el mes del vencimiento sería también enero (dado que el día del vencimiento sería el 1 de enero —esto es, 365 días después del 2 de enero—) ya no diciembre. A su vez, el día correspondiente de dicho mes sería el 2. Como se puede apreciar, al incluir la regla antes señalada, los plazos que deban considerarse desde el 1 de enero concluirán el 2 de enero (4, 6 o 10 años después) y no el 1 de diciembre.

Si bien puede llamar la atención que en aplicación de la Norma XII los plazos de prescripción se vean disminuidos, no es menos cierto que en la actualidad ni la doctrina ni el Tribunal Fiscal dudan en ampliar el plazo (respecto de los estipulado en el artículo 43 del Código Tributario) en aplicación de la Norma XII. De manera tal que, si se evidencia —como lo acabamos de hacer— que en virtud de una rigurosa aplicación de la citada Norma XII se determina un plazo distinto, aunque este sea menor, debería aplicarse.

En este punto, conviene recordar lo sostenido por Rubio Correa, al referirse a la interpretación de las normas tributarias, en el sentido que:

[E]s preciso determinar lo que la norma dice y no lo que quiere decir porque, a menudo, esto último se hace indistinguible de lo que quien aplica la norma quiere que ella diga. Es preciso por tanto, en primer lugar, separar nuestros

³¹ Artículo 183.- El plazo se computa de acuerdo al calendario gregoriano, conforme a las siguientes reglas:

- 1.- El plazo señalado por días se computa por días naturales, salvo que la ley o el acto jurídico establezcan que se haga por días hábiles.
- 2.- El plazo señalado por meses se cumple en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente a la fecha del mes inicial. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.
- 3.- El plazo señalado por años se rige por las reglas que establece el inciso 2.
- 4.- El plazo excluye el día inicial e incluye el día del vencimiento.
- 5.- El plazo cuyo último día sea inhábil, vence el primer día hábil siguiente.

buenos deseos de la significación de las normas hasta donde ello sea posible (Rubio, 2003a, p. 57).

Como consecuencia de lo anterior, consideramos que la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario debería ser modificada a fin de incluir la regla de que el cómputo del plazo no incluya el primer día, pero sí el último, de similar forma a como ocurre en materia civil.

7.2 Etapa constitutiva

De similar forma a lo que ocurre en materia civil, el artículo 47 del Código Tributario establece que “la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario”, manteniendo con ello el lineamiento según el cual, la prescripción no puede operar de oficio. En consecuencia, en la prescripción tributaria —tal y como ocurre en la prescripción civil—, la institución debe ser opuesta o alegada por quien se **beneficia** de ella para que surta sus efectos, siendo que el mero transcurso del tiempo no genera efecto alguno en materia de prescripción.

Es por lo antes explicado que consideramos desacertadas ciertas fórmulas legales que aparentemente condicionan el ejercicio de algunos poderes jurídicos a que estos sean ejercitados **dentro del plazo de prescripción**; esto es, como si el sólo transcurso del plazo generara efectos jurídicos (de manera automática) sin que la citada institución sea opuesta o alegada por quien se beneficia de ella.

Ese es el caso, por ejemplo, del artículo 40 del Código Tributario en el que se señala que la deuda tributaria podrá “compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, **que correspondan a períodos no prescritos (...)**” [Énfasis agregado]. Así, del texto transcrito se infiere que la norma le otorga ciertos efectos a la prescripción que no ha sido aun alegada, lo que resulta contrario con lo dispuesto por el antes citado artículo 47.

En efecto, resulta claro que una compensación no será procedente si la posibilidad de ejercicio del derecho de crédito (que se desea compensar con la deuda pendiente de pago) ha sido declarada prescrita. Si eso es así, ¿cuál es la finalidad del dispositivo en comentario? ¿Señalar que no se podrá compensar un derecho de crédito que haya sido declarado prescrito? Esta interpretación no tendría sentido, pues aquello ya se deduce de la normativa referida a la prescripción tributaria; por tanto, la finalidad del dispositivo pareciera ser la de limitar la posibilidad de compensación —únicamente— a la verificación del cómputo del plazo, sin que sea necesario alegar la prescripción.

Otro ejemplo se puede apreciar en el artículo 102-A del citado Código Tributario, en el que se ha estipulado que: “la SUNAT para efecto de solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria se dirige a la autoridad competente, considerando los plazos de prescripción previstos en el artículo 43.”

Así, de similar forma a lo explicado en los párrafos anteriores, resulta evidente que la SUNAT no requiere solicitar documentación respecto de tributos cuya acción de determinación o cobro ya ha sido declarada prescrita. En ese orden de ideas, ¿cuál es el sentido de hacer la precisión que **se deben considerar los plazos de prescripción?** la norma pareciera pretender que no se deben solicitar documentos respecto de tributos en los que ya se haya cumplido el plazo de prescripción de algunas de las acciones de la Administración, pero dicho cómputo —como ha sido explicado— no conlleva de manera automática que la prescripción despliegue sus efectos, pues para ello, se requiere que tal institución sea alegada u opuesta.

Así pues, consideramos que fórmulas legales como las descritas no sólo resultan antitécnicas, sino que pueden llevar a la confusión de considerar que la prescripción —dentro del ordenamiento tributario— produce sus efectos jurídicos con el mero transcurso del tiempo, sin que se requiera su solicitud o alegación.

7.2.1 ¿En qué momento se debe oponer la prescripción tributaria que recae sobre las acciones de la Administración Tributaria?

En apariencia, la respuesta a la pregunta con la que se titula este acápite resulta sencilla: el artículo 48 del Código Tributario³² estipula que la prescripción tributaria puede ser alegada en cualquier instancia del procedimiento administrativo o judicial, de donde podría entenderse —como lo ha hecho el Tribunal Fiscal³³— que la prescripción que recae sobre la potestad de determinación o de aplicación de sanciones puede ser alegada, incluso, con motivo del procedimiento de ejecución coactiva. Nosotros discrepamos de dicha postura, y pasamos a explicar por qué.

³² Artículo 48.- MOMENTO EN QUE SE PUEDE OponER LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

³³ En la Resolución N° 00226-Q-2016, precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal estableció el siguiente criterio:

Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre la prescripción, **cuando la deuda tributaria se encuentre en cobranza coactiva**, siempre que se deduzca previamente

En primer lugar, es importante recordar que, en sede de la Teoría General del Derecho, los requisitos de la prescripción incluyen, por un lado, el silencio de las partes en la relación jurídica, durante el lapso de tiempo establecido en la norma (a lo que denominamos Fase Preliminar), y por el otro, que, quien se beneficie de la institución jurídica, la oponga o solicite que sea declarada, a fin de que la prescripción despliegue sus efectos (a lo que denominamos Fase Constitutiva).

En dicho contexto, la declaración de prescripción, cuyo objeto es impedir el ejercicio de un poder jurídico (una potestad administrativa, por ejemplo), requiere como presupuesto conceptual previo, la existencia de un poder jurídico pasible de ejercicio; y esto es así, pues sólo tiene sentido declarar la prescripción respecto de poderes jurídicos latentes (toda vez que, lo que busca la institución en comentario es estabilizar tales situaciones jurídicas, de ahí que su fundamento sea la seguridad jurídica).

En efecto, si hemos establecido que la prescripción sirve a la seguridad jurídica, pues permite cristalizar situaciones jurídicas en pendencia, debe quedar claro que, si no existiera poder jurídico que ejercer, entonces, tampoco tendría sentido oponer la prescripción, pues no habría situación jurídica que **consolidar**.

Ahora bien, en materia tributaria ¿es suficiente verificar el cumplimiento del plazo establecido en la norma y el silencio de la relación jurídica? Consideramos que no. En materia tributaria, la única forma de que la prescripción extinga la posibilidad del ejercicio eficaz de un poder jurídico (en su caso, una potestad administrativa), es precisamente que tal poder jurídico exista.

En definitiva, en el ámbito tributario no es suficiente analizar solo el silencio de las partes al interior de relación jurídica durante el plazo establecido en el Código Tributario, se debe confirmar —de manera previa— que el poder jurídico cuya prescripción se alega o solicita aún existe.

7.2.2 Un requisito adicional: la existencia de un poder jurídico no agotado

En razón de lo explicado, será necesario entonces —de manera previa— verificar la existencia de un poder jurídico no agotado, para recién analizar si dicho poder prescribió. Es importante advertir que ese ha sido también el

ante el Ejecutor Coactivo y éste, correspondiéndole emitir pronunciamiento, omita hacerlo o deniegue lo solicitado contraviniendo las normas del Código Tributario.

El pronunciamiento del Tribunal Fiscal puede estar referido a la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como sobre la acción para exigir su pago y aplicar sanciones [Énfasis agregado].

entendimiento de cierta parte de la doctrina internacional³⁴ y nacional³⁵, para la cual no resulta suficiente analizar la inacción de las partes y el transcurso del tiempo fijado en la ley para que corresponda declarar la prescripción tributaria.

Así, por ejemplo, García Novoa precisa que la prescripción resulta de la concurrencia de tres elementos definitorios sustanciales, que son el transcurso del tiempo, una situación subjetiva objeto de prescripción y la inactividad en el ejercicio de tal situación subjetiva, normalmente, un derecho (2011, pp. 18-19).

En suma, resulta técnicamente incorrecto declarar la prescripción de un poder jurídico (una potestad administrativa) si es que ésta ya no existe. Siguiendo ese orden de ideas, ¿cuándo se agota la potestad para exigir el pago, la de determinación tributaria y la de aplicación de sanciones?

En el caso de la acción para exigir el pago, podemos considerarla agotada al extinguirse la deuda tributaria, sea que el pago se haya realizado de manera voluntaria o mediante el procedimiento de cobranza coactiva. Este supuesto —creemos— plantea el menor de los problemas, pues extinta la obligación tributaria con el pago, pareciera indiscutible que la misma no puede ser declarada prescrita, más aún si hemos establecido que la prescripción no extingue la deuda tributaria. Por tanto, declarar la prescripción equivaldría a **volver a la vida** una obligación ya extinguida.

En el caso de las acciones para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones, nos encontramos ante potestades administrativas que, como tales, se ejercen y agotan mediante la notificación de sus correspondientes actos administrativos (resolución de determinación y resolución de multa, respectivamente).

En ese sentido Eserverri sostiene que:

[E]n la normalidad de los casos el acto que pone fin al ejercicio de este derecho por la Administración [al ejercicio de la potestad de determinación], debe ser la liquidación tributaria una vez que haya quedado debidamente notificado al obligado tributario” (2012, p. 79).

En tanto que, para Martín Cáceres “(...) lo que realiza el contenido de la facultad de liquidación y excluye, en consecuencia, el juego de este supuesto prescriptivo es la liquidación definitiva y firme” (1994, p. 60).

³⁴ Pont (1985, p. 500) y Folco (2000, pp. 522-523).

³⁵ Meléndez (2012, pp. 307-308)

En efecto, tanto la potestad de determinación como la potestad sancionatoria se ejercen, y por tanto agotan, al notificar la resolución de determinación y de multa, respectivamente (el acto administrativo con el que se efectiviza dicha potestad); por tanto, notificada tal resolución, no existe potestad pasible de prescripción, pues la misma ya se extinguió.

Así, recordando la pregunta que titula el acápite anterior (¿en qué momento se debe oponer la prescripción tributaria que recae sobre las acciones de la Administración Tributaria?), el análisis desarrollado nos conduce a sostener que la prescripción de las potestades de determinación y de aplicación de sanciones debe ser alegada (esto es, solicitar su declaración) antes de que surtan efecto la notificación de las resoluciones de determinación o multa, según sea el caso, pues luego de dicha notificación no cabe declarar prescrita una potestad que ya se agotó.

En base a lo expuesto, consideramos que la interpretación correcta del artículo 48 del Código Tributario no debería llevarnos a considerar que la prescripción de la potestad de determinación tributaria o de aplicación de sanciones puede ser alegada en cualquier etapa del procedimiento administrativo o proceso judicial, como lo ha venido interpretando el Tribunal Fiscal.

Por el contrario, entendemos que, cuando el dispositivo en comentario señala que la **prescripción** puede oponerse en cualquier momento, debe entenderse que se refiere a los diversos tipos de prescripciones que regula el Código Tributario, con lo cual, la prescripción que recae sobre la potestad de determinación o de aplicación de sanciones sólo se podría alegar hasta antes de la notificación de la resolución de determinación o de multa, en tanto que, la prescripción de la exigencia de pago podría oponerse en las etapas siguientes.

7.2.3 Crítica a la posición del Tribunal Fiscal

Como hemos adelantado, el Tribunal Fiscal ha mantenido una posición distinta a la que hemos sostenido respecto del momento en el que se debe oponer la prescripción y sobre la importancia y efecto de que esta sea alegada por quien se beneficia de ella. En las líneas siguientes realizaremos algunos comentarios explicando las razones por las que discrepamos de lo sostenido por el Tribunal.

Resolución de observancia obligatoria N° 00460-Q-2019:

Mediante la Resolución N° 00460-Q-2019, precedente de observancia obligatoria publicado en el diario oficial El Peruano el 6 de marzo de 2019, el Tribunal Fiscal estableció el siguiente criterio:

Procede ordenar, en la vía de la queja, la devolución de los montos imputados provenientes de embargos cuando el administrado opone la prescripción en dicha vía y ésta se declara fundada en cuanto este aspecto.

Los pagos forzosos a devolver son los que provienen de las imputaciones que se realizaron desde que culminó el cómputo del plazo de prescripción, aun cuando la prescripción se oponga en el procedimiento de cobranza coactiva después de la imputación [Énfasis agregado].

Si bien el criterio transcrito (y la queja atendida por medio de la resolución), está vinculado a la prescripción que recae sobre la exigencia de pago; el desarrollo de los fundamentos que sustentan dicho criterio explicita el razonamiento del Tribunal Fiscal respecto al momento en que se debe oponer la prescripción, así como las consecuencias lógicas de tal postura.

En efecto, luego de explicar que la prescripción tributaria puede ser opuesta en cualquier instancia administrativa, recalca que la prescripción puede ser opuesta cuando ya no existe potestad administrativa que ejercitar (pues ya se agotó), lo que ejemplifica con la prescripción de la potestad de determinación³⁶.

Dicho entendimiento implica, como primera consecuencia, considerar que la declaración de prescripción es retroactiva, pues su efecto —de acuerdo con el Tribunal Fiscal— no se produciría desde el momento en que la citada institución es invocada, sino, desde el momento en que se computó por completo el plazo establecido en la norma; al contrario de lo sostenido ampliamente por la doctrina civilista, e interpretando un sentido que no se aprecia del Código Tributario. Así, el Tribunal Fiscal detalla, en la página 15 de la resolución en comentario:

(...) [L]as resoluciones que se pronuncian sobre la prescripción son de naturaleza declarativa en la medida que únicamente reconocen que ha transcurrido el plazo prescriptorio. En tal sentido, dado dicho efecto, cuando la prescripción es declarada, se reconoce un derecho que el administrado ganó desde el momento en que se configuraron los plazos establecidos normativamente, por

³⁶ En la página 14 de la Resolución N° 00460-Q-2019 se señala:

En tal sentido, cuando se declara que una acción ha prescrito, se constata un hecho que ha sucedido antes de dicha declaración, esto es, que ha transcurrido el tiempo previsto por ley para que ésta opere (...).

Lo señalado se corrobora, por ejemplo, cuando se analiza la **prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria** cuando es **opuesta** en vía de excepción, como un medio de defensa, en un **procedimiento contencioso tributario** o cuando **ya se ha iniciado la cobranza coactiva**, esto es, cuando la Administración ya ha ejercido su acción y se concluye que aquella ha operado” [Énfasis agregado].

lo que no puede señalarse, por ejemplo, que la acción de la Administración prescribe cuando ésta es declarada o cuando se notifica la resolución declarativa [Énfasis agregado].

Resulta llamativo que el Tribunal Fiscal señale que las resoluciones, mediante las cuales resuelve las alegaciones de prescripción, **únicamente** verifican el cómputo del plazo, como si ese fuera el único requisito que debe cumplirse. Tal redacción refleja la poca importancia que se otorga a la invocación de la prescripción como requisito para que la institución opere. Y es que, al tratarse de un requisito (no de un elemento incidental), la prescripción sólo podría operar desde el momento en que ambos requisitos se aprecian, esto es, desde la fecha en que se interpuso el recurso mediante el cual se opuso la prescripción, no desde el momento en que se cumplió el plazo, pues ello implicaría otorgar efectos retroactivos a la prescripción.

¿Cómo funcionaría esto en el ámbito civil? Si luego de realizada la cobranza coactiva (y extinguido el derecho de crédito en una relación entre particulares) ordenada por el juez, el antiguo deudor se diera cuenta que el plazo de prescripción se cumplió antes de que su antiguo acreedor iniciara el proceso judicial para cobrarle ¿Podría exigir que le devuelvan lo pagado coactivamente? ¿Podría repetir?

Evidentemente, no. Si el poder jurídico se agotó (se extinguió el derecho de crédito) no existe prescripción que declarar ni nada que pueda hacer el antiguo deudor, aun si el plazo se hubiera cumplido antes de iniciar el proceso judicial respectivo. Entonces, ¿de dónde surge la interpretación del Tribunal Fiscal? ¿acaso existe alguna norma tributaria que señale que la declaración de prescripción tiene efecto declarativo? No cabe duda que el Derecho Tributario podría dar sus propios contornos a la prescripción, pero ese no es el caso.

Es importante advertir, por un lado, que los efectos de la prescripción están condicionados a que la citada institución sea alegada, y se trata de efectos a futuro, no retroactivos. Tan es así, que la doctrina llama **Fase Constitutiva** a esta etapa, porque lo que ocurre es que, recién con la invocación de la prescripción, esta despliega sus efectos a futuro, de manera que tal declaración es **constitutiva** de una nueva situación jurídica, ahora consolidada, y **no declarativa** del plazo transcurrido.

Por otro lado, ni las normas del Código Civil, ni las del Código Tributario, ni la doctrina de las ramas civil o tributaria, han sostenido en momento alguno que la prescripción genere efectos retroactivos. Muy por el contrario, la interpretación dada por el Tribunal Fiscal entra en directo conflicto con la regla (contenida tanto en materia civil como tributaria) que señala que el

pago de la obligación prescrita no otorga derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

La segunda consecuencia, que fluye además del entendimiento retroactivo de la prescripción que ha desarrollado el Tribunal Fiscal, es que, el acto administrativo válidamente emitido y notificado (resolución de determinación o de multa), debe ser revocado, es decir, dejado sin efecto como resultado de la declaración de prescripción. Es así que, el Tribunal Fiscal señala en la página 14 de la resolución materia de comentario, respecto de la prescripción de la acción para determinar:

En efecto, en la Resolución N° 226-Q-2016, de observancia obligatoria, se ha señalado que cuando el ejecutor coactivo (o el Tribunal Fiscal, de ser el caso) **analiza si ha operado la prescripción de la acción para determinar, se analiza si al momento de la notificación de la resolución de determinación ya había prescrito la acción para determinar la obligación tributaria.**

De similar forma, en el caso de procedimiento contencioso tributario, de verificarse que había transcurrido dicha acción, la resolución de determinación es dejada sin efecto (...) [Énfasis agregado].

En síntesis, de conformidad con la posición del Tribunal Fiscal, la prescripción tributaria que recae sobre la potestad de determinación tributaria (o la potestad para aplicar sanciones) puede ser opuesta en cualquier instancia administrativa, incluso cuando ya se agotó el ejercicio de dicha potestad (y por tanto ya no existe una situación latente que requiera de consolidación).

Así —para el Tribunal—, sólo se debe verificar el momento en que se computó por completo el plazo, y los efectos de tal constatación serían retroactivos a la referida fecha (sin considerar el momento en que se alegó la prescripción); como consecuencia, la declaración de prescripción implicará, a su vez, revocar (dejar sin efecto) la resolución de determinación (o de multa) mediante la cual se ejerció la potestad de la Administración Tributaria.

Nosotros discrepamos de tal entendimiento pues consideramos que genera ciertas contradicciones y conflictos, los mismos que pasamos a desarrollar:

7.2.3.1 ¿Nulidad o revocación?

Debido a la vocación de permanencia de los actos administrativos (y el principio de inmutabilidad de las resoluciones de determinación), como exteriorización de la potestad de autotutela declarativa, estos cuentan con supuestos de extinción taxativamente previstos en la norma correspondiente

(sea el Código Tributario o, supletoriamente, la LPAG). Así, los supuestos más comunes de extinción del acto eran la nulidad y la revocación.

La nulidad es el remedio previsto para los problemas formales más graves del acto administrativo, evidenciados desde su emisión, de ahí que el resultado de declarar la nulidad es el de retrotraer sus efectos (Guzmán, 2016, p. 347). En el caso en discusión, al emitir la resolución de determinación (o de multa) la Administración actuó correctamente, en ejercicio de una potestad administrativa ordenada por ley en resguardo del interés general. ¿Por qué se tendría que declarar la nulidad de dicha resolución?

Nótese, además, que no se verifica ninguno de los supuestos contemplados por el artículo 109 del Código Tributario, artículo que señala las causales de nulidad previstas.

En efecto, la resolución de determinación no fue dictada por órgano incompetente debido a la materia (numeral 1), ni fue emitida prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o de manera contraria a la ley o reglamento (numeral 2). Tampoco resulta anulable, pues se emitió considerando todos los requisitos contemplados por el artículo 77 del mismo cuerpo legal.

En resumen, con arreglo a lo dispuesto en el Código Tributario, no corresponde que se declare la nulidad de la resolución de determinación; no obstante que, si el efecto de la prescripción fuera retroactivo —como lo sostiene el Tribunal Fiscal—, la consecuencia debería ser la nulidad.

De otro lado, la revocación permite dejar sin efecto un acto administrativo emitido válidamente, en mérito a circunstancias sobrevinientes —no condicionadas a la actuación del administrado— pero con efectos sólo hacia adelante (no retroactivos). Por tanto, un primer aspecto discutible es: ¿cómo el Tribunal Fiscal señala que la resolución de determinación debe ser **dejada sin efecto**, esto es que debe ser revocada, y al mismo tiempo señala que el efecto sería retroactivo? ¿Si el efecto es retroactivo, según el Tribunal, no se debió declarar la nulidad del acto?

Ahora bien, dejando de lado tal cuestionamiento, ¿por qué debería ser revocada una resolución de determinación válidamente emitida? Al respecto, se debe recordar que, después de su notificación, la revocación de una resolución de determinación (o de multa) precisa la verificación de alguno de los requisitos del artículo 108 del Código Tributario, artículo que señala las causales para revocación previstas, las que no se evidencian en el caso de la prescripción.

En ese orden de ideas, la alegación de prescripción no implica la detección de hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178 del citado código, o un caso de connivencia entre el contribuyente y los auditores de la Administración Tributaria (numeral 1 del artículo 108), tampoco se han presentado circunstancias posteriores que hayan sido detectadas por la Administración, o errores materiales de redacción o cálculo (numeral 2 del mismo artículo).

En consecuencia, desde esta perspectiva, la posición del Tribunal Fiscal no resulta coherente con el ordenamiento administrativo y tributario.

7.2.3.2 El fundamento de la prescripción es la seguridad jurídica

La seguridad jurídica, como principio constitucional que justifica la prescripción, busca otorgar lineamientos de predictibilidad y certeza (en su nivel más básico), a todo el ordenamiento en su conjunto.

Ahora bien, la emisión de una resolución de determinación (o de multa), implica el ejercicio de una potestad otorgada por ley. Siendo esto así, ¿puede la prescripción tributaria, cuyo objeto es otorgar seguridad jurídica al sistema, alterar una situación jurídica válidamente determinada por la Administración, en mérito a la voluntad del contribuyente? Nótese que, al momento de notificar el acto administrativo la Administración actúa conforme a ley, pues el contribuyente no ha alegado la prescripción.

En efecto, dejar sin efecto (revocar) un acto administrativo tributario (una resolución de determinación o de multa) válidamente emitido y notificado, por la voluntad del contribuyente —que, a mayor detalle, debió alegar la prescripción cuando se cumplió el cómputo total del plazo, y no en instancia de reclamación o apelación—, significa una contravención al principio de seguridad jurídica, pues no le permite a la Administración **saber a qué atenerse**, obligándola a desperdiciar recursos y tiempo emitiendo y notificando actos administrativos válidos, que podrían ser dejados sin efecto en el futuro.

En consecuencia, desde esta perspectiva, la posición del Tribunal Fiscal no resulta acorde a una interpretación constitucional que busque alinear los efectos de la prescripción tributaria con su sustento constitucional (el principio de seguridad jurídica).

En resumen, sostenemos que la prescripción debe ser opuesta o alegada antes de que se agote el poder jurídico latente que se busca consolidar (la potestad de determinación o de aplicación de sanciones), motivo por el que no nos encontramos de acuerdo con la posición sostenida por el Tribunal Fiscal.

8. NATURALEZA Y EFECTO DE LA PRESCRIPCIÓN

El Código Tributario no ha señalado expresamente (de manera específica) el efecto que producirá la prescripción tributaria. Por ello, cierto sector de la doctrina nacional se ha plegado a la definición que —sobre prescripción— ofrece el Código Civil³⁷, (en el sentido que la prescripción extingue la acción pero no el derecho), bien sea porque, en atención a lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, definen los efectos de tal institución conforme al Código Civil, o bien porque el artículo 43 del anotado Código Tributario indica que, lo que prescribe es la acción (y no el derecho), de manera similar a como lo hace la normativa civil (es decir, —bajo este supuesto— se remiten los efectos de la prescripción tributaria a lo dispuesto por el Código Civil, pero no en base a la citada Norma IX).

Cabe precisar, sin embargo, que cierto sector de la doctrina nacional³⁸ ha seguido una postura distinta a las anteriores, sostenida por Luis Hernández en el año 1992, conforme a la cual la prescripción:

[N]o extingue ni el derecho ni la acción, sino únicamente posibilita liberarse de una obligación, en vía de excepción o de acción, pues en sí provee del derecho a la defensa frente a la pretensión de quien fue perjudicado por el transcurso del tiempo (p. 26).

Nosotros discrepamos de dicha postura porque, consideramos que, la misma incurre en ciertas inconsistencias. Así, si entendemos que el derecho de defensa, consagrado en el numeral 14 del artículo 139 de la Constitución, comporta un haz de derechos³⁹, y que estos están orientados a la protección de los sujetos ante una afectación ilegítima o la imputación de un comportamiento antijurídico, entonces deberemos llegar a dos (2) conclusiones: (i) que el oponer la prescripción no puede ser entendido como un medio con el que se ejerce el derecho de defensa, pues la exigencia del cumplimiento de la prestación que podría realizar el sujeto activo de la relación jurídica (motivo por el que el sujeto pasivo opondría la prescripción) no califica como una afectación ilegítima o la imputación de un comportamiento antijurídico, por

³⁷ Hernández (2016, p. 445) y Villanueva (2014, p. 77).

³⁸ Fernández (2012, p. 251), Huertas (2011, p. 403) y Valle (2005, p. 85).

³⁹ En el Fundamento 3.3. de la Sentencia recaída en el Expediente N° 05331-2013-PHC/TC, el Tribunal Constitucional ha indicado lo siguiente: La Constitución reconoce el derecho de defensa en el artículo 139º, inciso 14, en virtud del cual se garantiza que los justiciables, en la protección de sus derechos y obligaciones, cualquiera que sea su naturaleza (civil, mercantil, penal, laboral, etc.), no queden en estado de indefensión (...).

el contrario, al no haberse extinguido la relación jurídica por el transcurso del tiempo, resulta ajustado a derecho que el sujeto activo exija el cumplimiento de la prestación debida (en el ejemplo de una relación obligatoria) y (ii) porque no puede operar un medio de defensa en vía de acción, y esto es así, pues, sin afectación ni imputación previa, no podríamos hablar propiamente de un **medio de defensa**, con lo cual, el que la prescripción pueda ser alegada (es decir, que opere en vía de acción) genera fricciones con el que sea concebida como un medio de defensa.

Finalmente, es importante tener presente —con relación a la postura sostenida por Luis Hernández en 1992—, que el propio Luis Hernández cambió de posición, pues, en un artículo publicado con posterioridad (en 2006⁴⁰), señaló que el Código Tributario sigue al Código Civil, dejando constancia —justamente— que el citado cuerpo legal tributario no ha acogido la teoría que formuló en 1992⁴¹.

Por nuestra parte, consideramos que el efecto de la prescripción tributaria (que recae sobre las acciones de la Administración) es impedir el ejercicio de una potestad administrativa (sea la de determinación tributaria, la de imposición de sanciones o la de exigir el pago).

En ese sentido, cuando la prescripción recae en la acción para exigir el pago, podremos decir que la prescripción extingue la acción, pero no el derecho, pues, la declaración de prescripción impedirá que la Administración pueda hacer uso de su potestad de autotutela para iniciar o continuar el procedimiento de cobranza coactiva (acción), pero la deuda tributaria seguiría estando impaga y no se habría extinguido (derecho).

Sin embargo, cuando la prescripción recae en las potestades de determinación y de aplicación de sanciones, la declaración de prescripción implicaría impedir el ejercicio de tales potestades, y nada más. Es decir, no quedará relación jurídica viva o prestación pendiente de pago.

Esto es así, pues, al lado de la potestad para exigir el pago, existe un derecho de crédito pendiente de pago; pero al lado de las potestades de determinación

⁴⁰ Nos referimos al artículo titulado “Apuntes para una nueva propuesta sobre prescripción y caducidad de la deuda tributaria”.

⁴¹ Nuestro actual Código Tributario, al igual que el Código Civil vigente, se pliega a la teoría de que la prescripción extingue la acción y no el derecho, a diferencia de lo que señalaba el primer Código Tributario del país y el Código Civil de 1936. No recoge tampoco una corriente doctrinaria moderna según la cual la prescripción no extingue ni el derecho ni la acción, sino que fundamentalmente provee al deudor de medios para oponerse a la cobranza por razón del transcurso del tiempo (Hernández, 2006, p. 445).

y de aplicación de sanciones, no. En estos últimos casos se trata de potestades administrativas que se podrán ejercer o no, sin nada más que quede.

Por tanto, se puede considerar que la prescripción tributaria extingue la acción, pero no el derecho en algunos casos (la acción para exigir el pago) y en otros (la acción para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones), pareciera que se extingue la acción y que no queda derecho alguno.

9. SUPUESTOS DE INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN Y SU FINALIDAD

No es nuestro propósito estudiar a profundidad cada uno de los supuestos de interrupción y suspensión del cómputo del plazo de prescripción, el objetivo que nos hemos planteado es —únicamente— comprender de manera adecuada cuál es (o cuál debería ser) el motivo de existencia de tales supuestos, para contrastarlos someramente con los recogidos por el Código Tributario.

Ahora bien, según ha sido expuesto, es requisito fundamental para que se configure la prescripción, la inactividad de las partes al interior de una relación jurídica durante el transcurso del tiempo establecido en la ley. Por tal motivo, las actuaciones tendientes a dinamizar la relación jurídica, o que resulten impositivas para exigir el pago (sea por aspectos objetivos, o subjetivos) deberían afectar el decurso prescriptorio, que es precisamente lo que ocurre con la interrupción y la suspensión del cómputo del plazo de prescripción.

Por su lado, la prescripción tributaria contempla, respecto de cada potestad administrativa contenida en el artículo 43 del Código Tributario, supuestos específicos ante cuya verificación se interrumpirá (artículo 45) o se producirá la suspensión (artículo 46) del cómputo del plazo de prescripción; manteniendo —de esta forma—, la misma lógica de la prescripción civil.

9.1 Interrupción del cómputo del plazo

Si se advierte que una de las partes interviene al interior de la relación con la finalidad de **activarla**, resulta claro que no habrá más una **relación jurídica inactiva** —requisito para que se configure la prescripción—; por tal motivo, es pues razonable que el cómputo del plazo se interrumpa en estos casos, y que vuelva a contarse íntegramente (Diez-Picazo, 2007, p. 137).

Así, el efecto jurídico de la interrupción será el no tener por transcurrido el tiempo anterior al acaecimiento del acto interruptorio, es decir, deberá calcularse el tiempo de nuevo desde el comienzo.

Los supuestos de interrupción del cómputo del plazo contenidos en el inciso 2 del artículo 45 del Código Tributario, referidos a la acción para exigir el pago, se orientan en ese sentido, bien al tratarse del reconocimiento del derecho por parte del deudor tributario (literal b, c y d), o bien porque la Administración Tributaria trata de ejercer su potestad para el cobro, mediante la notificación de la orden de pago o el procedimiento de cobranza coactiva (literal a, e y f); con lo cual, son plenamente compatibles con la explicación dada previamente.

Sin embargo, en el caso de los supuestos de interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones (incisos 1 y 3 del artículo 45 del Código Tributario) la lógica no es la misma.

En efecto, en el caso de potestades administrativas, como la de determinación y la de sanción, el contribuyente se encuentra en estado de sujeción sin que pueda realizar actuación alguna para **activar** el ejercicio de tales potestades, entre otras razones, porque se tratan de poderes jurídicos que ostenta la Administración y que ejerce discrecionalmente. Con lo cual, la única actuación que podría **reactivar** el ejercicio de una potestad administrativa es la de la Administración.

Por lo tanto, cabe preguntarse: en estos casos, ¿la actuación del contribuyente debería interrumpir el cómputo del plazo? Si es así, ¿cualquier actuación?

Llama la atención, por ejemplo, que califique como supuesto que interrumpe el cómputo del plazo de prescripción de la acción de determinación y de la acción para aplicar sanciones que el contribuyente realice un pago parcial de la deuda tributaria (literal d de los incisos 1 y 3 del artículo 45 del Código Tributario). ¿Cómo el pago parcial **reactiva** el ejercicio de la potestad de determinación y de la potestad sancionadora?

Consideramos que los supuestos de interrupción deben ser reevaluados considerando que, en el caso de potestades administrativas, las actuaciones de los contribuyentes —en principio— no tienen el efecto de reactivar el ejercicio de dichas potestades; siendo la Administración Tributaria la única responsable de su ejercicio.

9.2 Suspensión del cómputo del plazo

Por otro lado, si la parte activa de la relación jurídica se encuentra en una situación de tal naturaleza que está impedida de poder exigir su derecho, re-

sulta por demás coherente que el cómputo del plazo se suspenda, hasta que dicho sujeto pueda efectivamente reclamar su derecho (Rubio, 2003b, p. 43).

Naturalmente, y en armonía con lo explicado sobre los supuestos de interrupción del plazo, en el caso de la suspensión no se debe desconocer el plazo transcurrido, porque no se ha **reactivado** la relación jurídica con alguna actuación en ese sentido; por el contrario, la parte activa no ha tenido la posibilidad de **activarla** si así lo hubiera querido. Por ello, ante la verificación de un supuesto de suspensión, el decurso prescriptorio deja de computarse (sin que se pierda —para efectos del cálculo— el ya transcurrido) y se reanuda cuando las causas de suspensión concluyen.

En ese sentido, los supuestos de suspensión del plazo contenidos en el inciso 2 del artículo 46 del Código Tributario, referidos a la acción para exigir el pago, se orientan en ese sentido.

En el caso de los supuestos de suspensión del cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones (incisos 1 y 3 del artículo 46 del Código Tributario) la lógica pareciera ser la misma; sin embargo, no debe perderse vista que la razón por la cual una actuación del contribuyente puede generar el efecto de suspender el cómputo del plazo de prescripción, en los casos señalados, es que efectivamente impidan el ejercicio de tal potestad.

Por lo tanto, en aquellos literales de los incisos 1 y 3 del artículo 46 antes indicado, en que se hace mención a que el plazo se suspenderá **durante el procedimiento, la tramitación del procedimiento o la tramitación de la demanda**, (literales a, b y c) debe entenderse que se refiere a los procesos o procedimientos vinculados a un tributo y periodo concreto, que impiden el ejercicio de la potestad de determinación o de aplicación de sanciones, de esos tributos y periodos concretos y no de otros.

Así, no tendría ningún sentido pretender que el cómputo del plazo de prescripción se suspende respecto de un tributo y periodo, por el sólo hecho de llevar un procedimiento o proceso sobre otro tributo o periodo, pues en ese caso, no existiría impedimento alguno para que la Administración Tributaria ejerza sus potestades administrativas respecto del tributo y periodo que no es materia de proceso o procedimiento.

Creemos que los supuestos de suspensión podrían ser más precisos considerando que, en el caso de potestades administrativas, sólo deberían tomarse en cuenta actuaciones de los contribuyentes que afecten o impidan el ejercicio de dichas potestades, y no cualquier acto.

10. CONCLUSIONES

- i. En materia tributaria, tomando en consideración los aspectos constitucionales, el único sustento que puede tener la prescripción, es la seguridad jurídica. Ni la sanción al acreedor negligente, ni la presunción de pago, ni las demás justificaciones sostenidas por la doctrina civil pueden limitar el efecto deseado por el deber de contribuir, salvo por el principio de seguridad jurídica.
- ii. La prescripción tributaria recae sobre potestades de la administración o sobre el derecho que ostenta el contribuyente para solicitar devoluciones o compensaciones y no sobre la obligación tributaria.
- iii. La prescripción a que se refiere el artículo 43 del Código Tributario y que afecta la **acción** de la Administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones incide —en realidad— en el ejercicio de las citadas potestades administrativas.
- iv. La ejecución de ciertas sanciones (multas) están sujetas a prescripción (en base al Código Tributario), mientras otras sanciones tributarias (cierre de establecimiento, comiso, etc.) están sujetas a caducidad (en base a la LPAG).
- v. El Código Tributario se aparta de la teoría de la **actio nata** (y en ese sentido, de lo dispuesto en el ámbito civil) sin mayor sustento técnico. Debería reevaluarse si en la actualidad resulta necesario que el cómputo del plazo inicie el 1 de enero.
- vi. El Tribunal Fiscal no ha mantenido una postura uniforme sobre el momento en que se concluye el cómputo del plazo de prescripción; motivo por el cual, corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria mediante la cual el Tribunal Fiscal deje claramente establecida su posición definitiva.
- vii. Ni la doctrina ni el Tribunal Fiscal han tenido reparos en extender el plazo contemplado por el artículo 43 del Código Tributario, bajo el sustento de la aplicación literal de la Norma XII del Título Preliminar del referido cuerpo legal.
- viii. La Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario debería ser modificada a fin de incluir la regla de que el cómputo del plazo no incluye el primer día, pero sí el último, de similar forma a como ocurre en materia civil.

- ix. La prescripción debe ser opuesta o alegada antes de que se agote el poder jurídico latente que se busca consolidar (la potestad de determinación o de aplicación de sanciones), motivo por el que no nos encontramos de acuerdo con la posición mantenida por el Tribunal Fiscal.
- x. La prescripción tributaria extingue la acción, pero no el derecho en el caso de la acción para exigir el pago. Pero en la acción para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones, pareciera que se extingue la acción y que no queda derecho alguno.
- xi. Los supuestos de interrupción vinculados a la acción de determinación de la obligación tributaria y a la acción para aplicar sanciones deben ser reevaluados considerando que, en el caso de potestades administrativas, las actuaciones de los contribuyentes no tienen el efecto de **reactivar** el ejercicio de dichas potestades; por lo tanto, sólo deberían considerarse aquellas actuaciones de la Administración Tributaria que estén orientadas a ejercer sus potestades.
- xii. Los supuestos de suspensión podrían ser más precisos considerando que, en el caso de potestades administrativas, sólo deberían tomarse en cuenta actuaciones de los contribuyentes que afecten o impidan el ejercicio de dichas potestades, y no cualquier acto.

11. LISTA DE REFERENCIAS

- Agliano, H. (1981). *Principios de Derecho Civil* (3° ed.). Editorial Astrea.
- Ariano, E. (2006). Renuncia y alegación de la prescripción entre el Código Civil y el Código Procesal Civil. *Revista Ius Et Veritas*, 16(33), 198-207.
- Ariano, E. (2010). Comentario al artículo 1990° del Código Civil. En *Código Civil Comentado*. Gaceta Jurídica.
- Ávila, H. (2012). *Teoría de la Seguridad Jurídica*. Traducción de Laura Criado Sánchez. Marcial Pons.
- Bravo, J. (2009). *Fundamentos de Derecho Tributario* (3° ed.). Editora Grijley.
- Caballero, R. (1999). *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*. Mc Graw Hill.
- Capri, A. (2017). Prescripción de los poderes y acciones del fisco en materia tributaria. En E. Lopez (ed.), *Tratado de la Prescripción Liberatoria* (pp. 1073). Lexis Nexis.
- Cassagne, J. C. (2002). *Derecho Administrativo* (Tomo I) (7° ed.). Abeledo Perrot.

- De La Cuetara, J. (1986). *Las Potestades Administrativas*. Tecnos.
- Diez-Picazo, L. (2007). *La prescripción extintiva* (2° ed.). Editorial Aranzadi.
- Eseverri, E. (2012). *La prescripción Tributaria*. Tirant Lo Blanch.
- Falcón, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. La Ley.
- Fernández, J. (2012). Tratamiento de la prescripción en el Código Tributario peruano. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Palestra Editores. www.mef.gob.pe/es/documentos-y-publicacion/libro-digital-defcon/libro-digital-defcon-2012
- Folco, C. (2000). *Procedimiento Tributario. Naturaleza y estructura*. Rubinzal – Culzoni Editores.
- Gamero, E. y Fernández, S. (2014). *Manual Básico de Derecho Administrativo* (11° ed.). Tecnos.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. (2013). *Curso de Derecho Administrativo I*, (16° ed.). CIVITAS y Thomson Reuters.
- García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Marcial Pons. <https://doi.org/10.2307/j.ctv10rr9vt>
- Guzmán, C. (2016). *Manual del Procedimiento Administrativo General* (2° ed.). Instituto Pacífico.
- Hernández, L. (1992). “La prescripción y la caducidad”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (22).
- Hernández, L. (2006). “Apuntes para una nueva propuesta sobre prescripción y caducidad de la deuda tributaria”. En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores.
- Hinestrosa, F. (2003). *Tratado de la Obligaciones. Concepto, Estructura, Vicisitudes* (2° ed.). Universidad Externado de Colombia.
- Hinestrosa, F. (2006). *La prescripción extintiva* (2° ed.). Universidad Externado de Colombia.
- Huertas, C. (2011). “La prescripción en el Perú”. En *Texto único ordenado del Código Tributario. Legislación. Doctrina. Jurisprudencia* (2° ed.). Dirección Nacional de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Justicia del Perú.
- Linde, E. (2014). *Fundamentos de Derecho Administrativo* (5° ed.). Editorial COLEX <https://doi.org/10.14409/aada.v0i14.4433>.
- Lopez, E. (2007). *Tratado de la Prescripción Liberatoria – Tomo I y II*. Editora Lexis Nexis.

- Martin, A. (1994). *La prescripción del crédito tributario*. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas.
- Meilán, J. (2011). *Categorías jurídicas en el derecho administrativo*. IUSTEL.
- Meléndez, P. (2012). “Los derechos de los deudores tributarios: Un análisis sobre el derecho a la prescripción”. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Palestra Editores.
- Merino, R. (2007). “Algunos apuntes en torno a la prescripción extintiva y la caducidad”. En *Revista de Derecho Dialogo con la jurisprudencia*, 104.
- Moisset de Espanés, L. (2004). *Curso de Obligaciones* (Tomo 3). Editorial Zavalia.
- Pont, M. (1985). *Estudios sobre temas tributarios actuales*. S/E.
- Quintana, S. (2016). La prescripción: principales criterios del Tribunal Fiscal. En *Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios*. Palestra Editores. <https://www.mef.gob.pe/es/documentos-y-publicacion/libro-digital-defcon/libro-digital-2016>
- Rubio, M. (2003a). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Ara Editores.
- Rubio, M. (2003b). *Prescripción y caducidad. La extinción de acciones y derechos en el Código Civil* (5° ed). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Rubio, M. (2010). Comentario al artículo IX del Título Preliminar del Código Civil. En *Código Civil comentado* (3° ed.) (Tomo I). Gaceta Jurídica.
- Rubio, M. (2015). *El sistema jurídico. Introducción al derecho* (10° ed.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sagüés, N. (1977). Jurisdicción constitucional y seguridad jurídica. *Revista Pensamiento Constitucional*, 4(IV).
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y Código Tributario*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Spota, A. (2009). *Prescripción y Caducidad* (Tomos I y II) (2° ed.). La Ley.
- Valle, L. (2005). La prescripción extintiva: naturaleza jurídica y los alcances de su interrupción en materia tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (43), 79-111.
- Vidal, F. (2011). *Prescripción extintiva y caducidad* (6° ed.). IDEMSA.
- Villanueva, Ú. (2014). “Análisis de la prescripción a través de la jurisprudencia”. En *Tribunal Fiscal: 50 años de justicia, institucionalidad y transparencia. Aportes académicos*. Editorial del Ministerio de Economía y Finanzas.