



La prescripción tributaria^(*)

Un ejercicio interpretativo de los artículos 43 y 44 del Código Tributario

The tax statute of limitations

An interpretative exercise of Articles 43 and 44 of the Tax Code

Jaime Lara Márquez^(**)

Universidad Nacional Mayor de San Marcos (Lima, Perú)

Resumen: Se analiza la prescripción en materia tributaria. Se efectúa un ejercicio interpretativo de los artículos 43 y 44 del Código Tributario, con el propósito de determinar su verdadero contenido normativo. Los temas centrales que se abordan son: (i) cuál es el inicio de la prescripción conocido también como *dies a quo*, y (ii) cuál es la extensión del plazo de prescripción. Respecto del primer tema, se sostiene que ello no ocurre el 1 de enero del año siguiente, tal como lo señalan la jurisprudencia y doctrina. Ello ocurre mucho antes en el momento previo al que se refiere el artículo 44 del Código Tributario en cada uno de sus incisos, como por ejemplo la fecha en que vence el plazo para presentar la declaración jurada anual o en que la obligación es exigible. Respecto del segundo tema se sostiene que el plazo total de prescripción no es de 4, 6 ni 10 años, sino que el plazo de prescripción es mayor a esa cantidad de años, puesto que la prescripción empieza a correr desde aquel momento previo a que se refiere cada uno de los incisos del artículo 44 del Código Tributario.

Palabras Clave: Prescripción tributaria - Inicio de la prescripción - Plazo de prescripción - Cómputo de la prescripción - Extinción de la obligación tributaria - Código Tributario - Derecho Tributario - Perú

Abstract: An analysis is made of the statute of limitations in tax matters. An interpretative exercise is carried out on articles 43 and 44 of the Tax Code, in order to determine their true normative content. The central issues addressed are: (i) what is the beginning of the statute of limitations, also known as *dies a quo*, and (ii) what is the extension of the statute of limitations period. Regarding the first issue, it is argued that this does not occur on 1 January of the following year, as stated in case law and doctrine. It occurs much earlier, at the time prior to that referred to in Article 44 of the Tax Code at each of its initiations, such as the date on which the deadline for filing the annual tax return expires or on which the obligation becomes due. Regarding the second issue, it is argued that the total limitation period is not 4, 6 or 10 years, but that the limitation period is longer than that number of years, since the limitation period starts to run from the previous moment referred to in each of the subparagraphs of article 44 of the Tax Code.

Keywords: Tax statute of limitations - Commencement of the statute of limitations - Limitation period - Computation of the statute of limitations - Extinction of the tax liability - Tax Code - Tax Law - Peru

(*) Nota del Equipo Editorial: Este artículo fue recibido el 13 de mayo de 2024 y su publicación fue aprobada el 30 de diciembre de 2025.

(**) Abogado, magíster y doctor en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Argumentación Jurídica por la Universidad de Alicante. Ha cursado estudios de Maestría en Política y Administración Tributaria en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Es profesor de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad Antonio Ruiz de Montoya. ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-8101-2952>. Correo electrónico: jlara@puccp.pe.



1. Introducción

El objetivo del presente trabajo es contribuir a la determinación de una mejor interpretación jurídica de los artículos 43 y 44 del Código Tributario referidos a la prescripción tributaria. Los mencionados artículos tratan de los siguientes temas: el objeto de la prescripción tributaria, los diferentes plazos de prescripción, así como las formas de cómputo de los mencionados plazos.

El tema de la prescripción tiene particular importancia, porque conforme a ella, por el mero transcurso del tiempo, cesan las facultades coactivas de la Administración Tributaria respecto de las deudas pendientes de pago de los contribuyentes, lo cual implica una liberación del contribuyente sin que haya habido el correspondiente pago.

Por la prescripción a causa del transcurso del tiempo y luego de haber acaecido el término prescriptorio final, el contribuyente puede no cumplir legalmente con sus obligaciones tributarias sin que la Administración Tributaria se lo pueda exigir coactivamente. De esa manera, se garantiza la seguridad jurídica y la justicia en las relaciones obligatorias impositivas, toda vez que no es razonable que los referidos vínculos obligacionales se mantengan en pendencia de manera indefinida, por inacción del acreedor. De manera que, si el acreedor no cobra dentro del plazo de prescripción, ya no podrá hacerlo vencido éste.

Por lo tanto, la prescripción implica en la práctica la liberación del contribuyente, con la consiguiente frustración de la finalidad del tributo a causa de la inacción del acreedor, pues los referidos recursos tributarios no podrán ser cobrados por la Administración Tributaria y, en consecuencia, tampoco podrán ser destinados a solventar el gasto público, salvo que el contribuyente pague voluntariamente la obligación prescrita.

En el análisis de los temas elegidos, identificamos dos problemas relevantes. El primer problema está referido a la determinación de la naturaleza de la prescripción tributaria

distinguiéndola de la figura de la caducidad. El segundo problema está referido a la determinación tanto de la extensión del plazo de prescripción, como la fijación del momento inicial y el de su término final.

Las interrogantes que guían nuestra investigación son las siguientes: (i) ¿Si la prescripción extingue solo la acción y no el derecho, entonces porque su regulación está ubicada en el capítulo de la extinción de la obligación tributaria? (ii) Con frecuencia los contribuyentes y los estudiantes se preguntan, por ejemplo, ¿por qué una obligación tributaria de mayo del año 2020, puede ser cobrada hasta el 1 de enero del año 2025, cuando los 4 años ya habrían vencido en mayo de 2024? Si el cómputo de la prescripción se inicia el 1 de enero del año siguiente y la determinación de la obligación como consecuencia de la fiscalización se debe realizar dentro del período de prescripción, ¿cómo así la SUNAT fiscaliza y determina las obligaciones tributarias en los meses anteriores al referido 1 de enero?

La investigación se inicia formulando una definición de la institución de la prescripción, en contraste con la definición de caducidad. Seguidamente, se efectúa un análisis histórico de la regulación de ambas instituciones en el Código Tributario desde su primera versión.

Se analiza el inicio del cómputo de la prescripción, denominado también *dies a quo*, bajo la hipótesis de que el referido inicio no es el 1 de enero del año siguiente a la ocurrencia del evento condicional, tal como lo señala la doctrina nacional⁽¹⁾ y tal como pareciera desprenderse de una lectura

(1) "El plazo general de prescripción es de cuatro años y debe computarse de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 según el cual los plazos de prescripción se empiezan a contar a partir del 1º de enero siguiente [énfasis agregado] al hecho que determina el inicio del cómputo" (Sevillano, 2019, p. 233); "en el art. 44 del Código Tributario se encuentran las normas sobre el inicio del plazo de prescripción [énfasis agregado] atendiendo a diversos supuestos" (Ruiz de Castilla, 2021, p. 322); "como precisa la RTF 09789-4-2017 -de observancia obligatoria-, el artículo 43 regula específicamente el plazo de prescripción, mientras que el artículo 44 hace referencia expresa del momento de inicio del cómputo [énfasis agregado]" (Huamaní, 2019, p. 1053); "en el texto del artículo 44 del Código Tributario se ha señalado expresamente desde cuándo se inicia [énfasis agregado] el cómputo del plazo de prescripción" (Bravo, 2022, p. 287); "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 [énfasis agregado] no debe considerar el momento desde el cual la Administración está en la posibilidad de ejercer su potestad, sino el 1 de enero siguiente [énfasis agregado]" (Aguayo, 2021, p. 18); "el artículo 43 del Código Tributario regula los plazos de prescripción del ejercicio de la potestad de la Administración Tributaria para los siguientes supuestos: Determinar la obligación tributaria; exigir el pago de la deuda tributaria; aplicar sanciones; solicitar la compensación; y solicitar la devolución. La misma disposición en mención del Código Tributario establece que el plazo de prescripción extintiva será: [4 años, 6 años y 10 años]" (Bardales, 2023, p. 51).



superficial de lo establecido en los numerales 1 al 6 del artículo 44 del Código Tributario, sino que el inicio de la prescripción se produce mucho antes, desde aquel momento previo al que se refiere el artículo 44 del Código Tributario en cada uno de sus incisos, tales como por ejemplo la fecha en que vence el plazo para presentar la declaración jurada anual, la fecha en que la obligación es exigible, o la fecha en que se cometió la infracción, entre otros; esto es, mucho antes del referido 1 de enero.

Asimismo, se desarrolla la hipótesis de que los plazos de que dispone la Administración Tributaria para ejercer las acciones de determinación, cobro y sanción no son de 4, 6 ni 10 años, tal como pareciera desprenderse de una lectura inicial del artículo 43 del Código Tributario, sino que los referidos plazos de prescripción son mayores, ya que el plazo de prescripción se inicia desde aquel momento previo al 1 de enero a que se refiere el artículo 44 del Código Tributario en cada uno de sus incisos; esto es, mucho antes del 1 de enero.

Los artículos 43 y 44 del Código Tributario poseen sendos encabezados que fueron incorporados al Código Tributario treinta años después de su entrada en vigencia, mediante la modificación legislativa efectuada por el Decreto Legislativo 816, del 21 de abril de 1996. Los mencionados encabezados, cuyo valor normativo es discutible, han perjudicado notablemente la interpretación de los textos contenidos en los referidos artículos, pues dada su brevedad y simplicidad han actuado como una suerte de distractores, contrariando la finalidad de su incorporación al Código, pues, al menos en estos dos casos, han sesgado, perjudicado y desencaminando la determinación del sentido normativo de los referidos textos, impidiendo con ello que los operadores del derecho realicen adecuadas interpretaciones del texto de las referidas disposiciones normativas.

2. Nociones preliminares

2.1. Definición de prescripción tributaria

La prescripción tributaria es la afectación extintiva que el paso del tiempo ejerce sobre las facultades y atribuciones de contenido tributario de cada una de las partes de la relación obligatoria. Transcurrido el plazo prescriptorio se extinguen las acciones de las facultades no ejercidas en dicho ínterin.

La prescripción tributaria no libera al deudor tributario de su obligación. Al vencimiento del término prescriptorio, la obligación sigue abierta y lo seguirá estando indefinidamente hasta la eternidad o hasta el momento en que el deudor decida voluntariamente cumplir con su prestación, que en la mayoría de los casos no ocurre nunca. La institución que libera al deudor de su obligación luego de transcurrido el plazo establecido es la caducidad. Esta última es precisamente la institución que fue desechada del Código Tributario a iniciativa de la

doctrina nacional, para ser reemplazada por la prescripción que fue importada desde el Código Civil de 1984.

El acaecimiento de la prescripción tributaria tiene dos condiciones a saber, por un lado, la inacción del acreedor quien durante el plazo de prescripción establecido en la ley omite realizar las acciones necesarias para hacer efectiva su acreencia y, por otro, la prescripción se produce a causa del incumplimiento del deudor de su correspondiente obligación.

Conforme lo señala el artículo 1989 del Código Civil “La prescripción extingue la acción, pero no el derecho mismo”. La caducidad extingue tanto el derecho como la acción, según lo señala el artículo 2003 del mismo cuerpo normativo. Traídos los referidos conceptos al ámbito tributario, se concluye que por efecto de la prescripción tributaria se extingue la acción más no el “derecho” del fisco para determinar la deuda, exigir su pago e imponer sanciones al deudor omiso e infractor.

Una vez vencido el término prescriptorio, el acreedor ya no podrá realizar válidamente las acciones de determinación, cobro de la deuda e imposición de sanciones. Pero como la prescripción no extingue el derecho del acreedor a percibir el referido pago, ni tampoco extingue la obligación de cargo del deudor de pagar la deuda. El pago que se realice voluntariamente después de transcurrido el término prescriptorio es un pago válido y por ende no da derecho a devolución. Luego de transcurrido el término prescriptorio la obligación sigue abierta, puesto que la prescripción no libera del cumplimiento de la referida obligación. Al vencimiento del plazo de prescripción, lo que cesan son las acciones del acreedor para proceder a una ejecución forzada. Por esa razón, el pago voluntario después de transcurrido el término prescriptorio es un pago válido que extingue plenamente la deuda hasta entonces vigente, tal como lo establece el artículo 49 del Código Tributario.

Como consecuencia del vencimiento del término prescriptorio se producen dos efectos: por un lado, se limita la actuación del acreedor, extinguiéndose sus facultades



de exigir al deudor el cumplimiento forzado de la prestación; y, por otro lado, libera al deudor del cumplimiento forzado de la misma, pero la obligación sigue vigente. En adelante, frente a las exigencias de pago que el acreedor pudiera efectuar, el deudor podrá oponer en cualquier momento la prescripción ganada, en el sentido que la Administración estaría haciendo uso de facultades que ya no tiene y que, por ende, no puede ejercer válidamente, precisamente a causa de la prescripción.

La pérdida de la acción de cobro del acreedor se produce como consecuencia de su falta de ejercicio o inacción durante el plazo de prescripción fijado en la ley.

En consecuencia, la prescripción se configura con:

- a) El transcurso del tiempo establecido,
- b) La falta de ejercicio de la acción de cobro del acreedor y
- c) El incumplimiento de pago del deudor.

La prescripción extintiva libera al deudor tributario del cumplimiento forzado de la prestación, pero no extingue la obligación, la cual permanece abierta y vigente. La prescripción extingue la acción que el acreedor tenía para exigir el cumplimiento de la prestación. Vencido el término prescriptorio, el vínculo obligacional permanece, pero a partir de entonces, el deudor es inmune a las exigencias de cumplimiento que el acreedor pudiera efectuar, precisamente porque éste ya no tiene facultad para ejercer tales acciones. Por esa razón, luego de vencido el plazo prescriptorio, aun cuando el acreedor no pueda exigir el cumplimiento de la prestación, es válido el pago voluntario que el deudor pueda realizar, porque la prescripción no afecta el vínculo obligacional ni el deber del deudor, lo único que afecta es la acción de cobro del acreedor, la cual se extingue.

Si bien es cierto que la obligación tributaria es el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor tributario, nacido por mandato de la ley y como consecuencia de la realización del hecho imponible, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, consistente en la conducta de llevar una porción razonable de dinero proveniente de la riqueza privada a las arcas fiscales en calidad de tributo, conforme la ley lo establece (Ataliba, 1987, p. 37), no por ello se puede concluir que sólo prescriben las acciones del fisco relativas tanto a la determinación de la obligación, cobro de los tributos a su cargo e imposición de sanciones, sino que también prescriben las acciones de los contribuyentes, cuando estos tengan la calidad de acreedor frente al fisco. Situación que se produce, por ejemplo, en la compensación y devolución de pagos indebidos o en exceso o saldos a favor. En consecuencia, prescriben tanto las acciones del fisco, como las acciones del contribuyente, cuando los referidos sujetos ocupen la posición activa en los respectivos vínculos obligacionales.

2.2. ¿Prescripción o caducidad?

El Código Tributario desde su primera versión estableció un

régimen de caducidad para la determinación y cobro de la deuda tributaria al que denominó “prescripción”.

El primer Código Tributario, vigente desde el 17 de octubre de 1966 en su Libro Primero, denominado “De la obligación tributaria”, su Título VII denominado “De la extinción de la obligación tributaria”, su Capítulo VI denominado “De la prescripción”, artículos 39 al 43, reguló el régimen de extinción de la obligación tributaria por la inacción del acreedor tributario en el plazo de cuatro y diez años.

Entonces, conforme a la referida regulación, transcurridos los referidos plazos “cesaba el derecho” de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria y exigir su pago, tal como lo señalaba expresamente su artículo 39. Es decir, la deuda tributaria se extinguía por el transcurso del tiempo y la inacción del acreedor tributario, tal como lo disponía expresamente el literal f) del artículo 24 del Código Tributario, entonces vigente. Ese régimen, claramente, no era un régimen de prescripción, aun cuando se denominara como tal. Ese régimen era un régimen de caducidad a cuyo término la deuda se extinguía.

En ese mismo sentido, el Modelo de Código Tributario del CIAT del año 2015, en el artículo 66 referido a la prescripción, establece “Prescribirá a los (...) años: a) el derecho [énfasis agregado] de la Administración para (...) [determinar, sancionar, exigir el pago...].” En el numeral 2 del comentario al artículo en mención en el referido texto, se señala:

2. El Modelo opta por establecer que lo que prescribe es el derecho o facultad de la Administración Tributaria o de los obligados tributarios para determinar las obligaciones, imponer sanciones, exigir el pago de las deudas tributarias o solicitar la devolución de los pagos indebidos o los saldos a favor o de solicitar la rectificación de las autoliquidaciones, respectivamente, constituyendo, en consecuencia, un medio de extinción de la obligación tributaria propiamente dicha [énfasis agregado] (pp. 74-75).

Existe una diferencia radical entre prescripción y caducidad. En la prescripción, no se extingue el derecho, ni la obligación, ni la deuda. En la caducidad, sí.



Nuestro primer Código Tributario denominó expresamente “prescripción” a lo que materialmente configuraba como caducidad. De manera que, por su contenido y por su ubicación en la estructura del Código Tributario, “Título VII De la extinción de la obligación tributaria”, se debía interpretar que el Código Tributario establecía un régimen de caducidad de la obligación tributaria, entendiéndose que para efectos tributarios el legislador redefinía el concepto de prescripción, apartándose para ello del contenido y definición que el referido término tenía en el ámbito del Derecho Civil, otorgándole solo para efectos tributarios el contenido de caducidad. Así operó el Código Tributario durante cerca de dos décadas.

En 1984, entró en vigencia el nuevo Código Civil que, a diferencia del Código Civil anterior de 1936, le dedicó un Libro completo, el Libro VIII, al régimen de la prescripción y la caducidad. El Código Civil de 1936 solo regulaba la institución de la prescripción en el Título X del Libro Quinto referido al derecho de las obligaciones. A partir de la vigencia del Código Civil de 1984, había una distinción nítida en la legislación civil y en la doctrina de dicha área del derecho entre prescripción y caducidad.

Esa distinción del derecho civil fue acogida animosamente por algunos comentaristas del Código Tributario, quienes a partir de entonces empezaron a reclamar que el artículo 24 del Código Tributario debía modificarse derogando de su listado a la prescripción como una de las formas de extinción de la obligación tributaria, puesto que, según el artículo 1989 del Código Civil de 1984, “La prescripción extingue la acción, pero no el derecho mismo”. Es decir, leyeron el Código Tributario situado en el derecho público en clave de derecho privado, tomando como referencia la definición contenida en el Código Civil, a pesar de que es la caducidad y no la prescripción la que resguarda de mejor manera el valor seguridad jurídica, fundamento de ambas instituciones extintivas.

Como se dijo antes, con la prescripción aún luego de transcurridos los plazos prescriptorios las obligaciones, siguen eternamente abiertas. En cambio con la caducidad, la obligación se extingue. Con la prescripción aún después de transcurrido el término prescriptorio, pesa sobre el contribuyente la obligación moral de cumplir las obligaciones prescritas, puesto que como dice el Dr. Jorge del Busto Vargas:

No es lícito moralmente que el que omitió cumplir sus deberes tributarios, a la espera del cumplimiento del plazo prescriptorio se acoja a la prescripción una vez cumplido dicho término. Lo ético es que, en armonía con un conocido precepto de nuestro Código Civil, renuncie a la prescripción ya ganada y pague su deuda justa y justamente determinada (1988, p. 15).

Con el transcurso de los años, las críticas referidas a la discordancia entre el contenido de caducidad y la denominación de prescripción fueron calando en la doctrina tributaria nacional. Hasta que finalmente fueron acogidas por el legislador de

1992, quien mediante Decreto Legislativo 769, de fecha 31 de marzo de 1992, modificó el régimen de la prescripción contenido en el Código Tributario, estableciendo en su artículo 39 que lo que prescribía ya no era “el derecho” de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria y a exigir su pago, sino que a partir de entonces lo que prescribía eran “las acciones” de la Administración Tributaria destinadas a determinar la deuda y exigir su pago, con lo cual se modificó el régimen de caducidad que materialmente contenía el Código Tributario para que coincidiera con la etiqueta de prescripción que ella ya tenía, alineando así el Código Tributario al Código Civil. De manera que, mientras el Código Civil evolucionaba de solo regular la prescripción a también incorporar de manera explícita a la caducidad. El Código Tributario involucionaba de regular materialmente la caducidad sustituyendo dicha regulación por la de prescripción.

Sin embargo, el referido legislador tributario de 1992 mantuvo a la prescripción como forma de extinción de la obligación tributaria en su artículo 24 el cual no fue modificado, incurriendo con ello en una auténtica contradicción, discordancia que finalmente fue corregida con la dación del Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo 773 en diciembre de 1993, que derogó el literal e) del artículo 27, antes numerado como 24, referido a la prescripción.

Pero la discordancia no fue corregida en su integridad, puesto que el artículo 43 referido a la prescripción continúa estando ubicado dentro del Título III del Libro Primero del actual Código Tributario, referido a la Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria. Es decir, por su estructura, la prescripción sigue estando regulada dentro del Título de Extinción de la Obligación Tributaria. Pero eso no es todo, aún el día de hoy, el Código Tributario vigente contiene supuestos de caducidad en los artículos 56 al 58 y, aún hoy en día, continúa teniendo una serie de referencias implícitas a la caducidad en sus artículos 17.b, 49, 87.7, 87.8, 119.b.3, 175.7, 175.8, 177.2 en las que permanecen expresiones tales como “obligación prescrita”, “tributo prescrito” y “deuda prescrita”, tal como da cuenta Juan Aguayo López (2021, p. 12),



lista a la que nosotros podemos agregar los siguientes artículos 62.7 y 92.o. “Obligación prescrita”, “tributo prescrita” y “deuda prescrita”, no son supuestos de prescripción sino de caducidad que hoy contiene el Código Tributario vigente.

2.3. No existe el derecho a ganar la prescripción, lo que hay es el derecho a oponer la prescripción ganada

La prescripción regulada en el Código Tributario es una prescripción extintiva que ocurre de facto, por esa razón no se exige que suceda nada en particular de parte del deudor, ni de parte del acreedor en el lapso que transcurre entre el momento inicial y el acaecimiento del término final. Distinto es el caso de la usucapión o prescripción adquisitiva de propiedad regulada en el Código Civil, donde a los beneficiarios de la prescripción adquisitiva se les exige, posesión pública, pacífica y constante durante el plazo de prescripción, además comportarse durante ese tiempo como propietarios del bien.

En materia tributaria, solo debe haber inacción de ambas partes durante el plazo de prescripción. Es decir, el deudor debe omitir el cumplimiento de su prestación, mientras que el acreedor debe omitir realizar las acciones a que está facultado para hacer efectivo el cobro de su acreencia; de lo contrario, el plazo se podría interrumpir o suspender siempre que se incurra en alguna de las causales establecidas para ello. Por esa razón, no existe un derecho a la prescripción, puesto que el deudor no tiene el derecho a no pagar la deuda tributaria ni dentro del plazo de prescripción, ni vencido este. Todo lo contrario, conforme al principio del deber de contribuir, la obligación del contribuyente es pagar el tributo a su cargo, sin que esa obligación se extinga por la prescripción. En ese sentido, la prescripción sobreviene de facto con el transcurso del tiempo y se produce tempestivamente al acaecimiento del término final, privando de las correspondientes acciones al acreedor y sirviendo al deudor de “medio de defensa para oponerse a la (...) pretensión de la Administración, como consecuencia de la inacción de esta” (Medrano, 2005, p. 18).

3. Inicio del cómputo de prescripción

3.1. El artículo 44 del Código Tributario no establece el inicio de la prescripción, sino el término final del mismo

Se distinguen tres momentos claramente diferenciados en el decurso de la prescripción:

- a) Un momento de inicio (*dies a quo*),
- b) Un decurso, iter, cuerpo o plazo prescriptorio, y
- c) Un término final (*dies ad quem*).

La doctrina y la jurisprudencia unánimemente vienen sosteniendo que el artículo 44 del Código Tributario regula el momento de inicio de la prescripción fijándolo en el 1 de enero del año siguiente. Nosotros sostenemos que el referido artículo 44 no regula el inicio de la prescripción en la referida

fecha, sino el término final del mismo; esto es, el momento en el que concluye el decurso prescriptorio. En apoyo de nuestra tesis, citamos al propio artículo 44 del Código Tributario, quien a la letra dice:

Artículo 44º.- CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

El término prescriptorio se computará:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente...”
(...)

Como se puede apreciar, el artículo 44 del Código Tributario en ninguna parte establece que el uno (1) de enero sea el inicio de la prescripción, o que la prescripción empiece o comience en la referida fecha. El artículo 44 del Código Tributario solamente establece que el uno (1) de enero es un simple referente temporal a partir del cual se pueda determinar el término final de la prescripción. Ese es el propósito del referido artículo, determinar el término final de la prescripción. Por lo tanto, el artículo 44 no establece como inicio de la prescripción el 1 de enero, sino el término final, señalando al efecto: “El término prescriptorio se computará: (...)”.

Conforme al diccionario de la Real Academia Española, la palabra “término” tiene 28 acepciones. Las primeras acepciones están referidas a límite, linderos, extremo, límite máximo, término final. La séptima acepción señala “plazo de tiempo determinado”. En nuestra opinión, cuando el artículo 44 del Código Tributario señala “El término prescriptorio se computará” hace referencia al término final, pues este es el sentido que se desprende del contexto en el que la referida expresión es utilizada en el Código: contar a partir del 1 de enero del año siguiente cierta cantidad de años, 4, 6 o 10 años, para determinar el término o el límite máximo o el fin de la prescripción. De ninguna manera, 4, 6 o 10 años se refieren al plazo, porque el referido plazo es mayor que la mencionada cantidad de años.

Para comprender mejor lo que acabamos de señalar, veamos un ejemplo imaginario. Supongamos que se modifica el artículo 43 del Código Tributario estableciéndose que el plazo de prescripción será de dos años.



Hasta antes de eso, el plazo era de cuatro años. La crítica no se haría esperar denunciándose de inmediato que el plazo se habría reducido a la mitad. Pero si la referida reforma legislativa también modificara el artículo 44 del referido Código estableciendo que el cómputo de la prescripción deberá efectuarse desde el 1 de enero del año sub-siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual, o a la fecha en que la obligación sea exigible, entre los otros supuestos que contiene el artículo 44, entonces, ¿el plazo realmente fue reducido a dos años o todo sigue como antes?

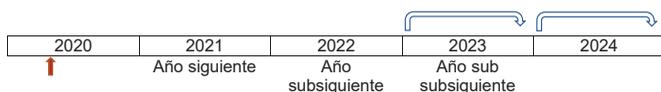
Veamos, antes de la modificación legislativa, una obligación exigible en mayo de 2020 prescribiría el 1 de enero de 2025, computado conforme a lo establecido en el literal a) de la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual los plazos expresados en “años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo”. Si el plazo de 4 años se inició el 1 de enero de 2021 y no ocurre ninguna suspensión ni interrupción entonces debería prescribir el 1 de enero de 2025, término que por caer en día inhábil debe prorrogarse hasta el siguiente día hábil (Robles 2007, p. 211), tal como se muestra en la Figura 1.

Figura 1



Aplicando lo dispuesto en el caso de la hipotética modificación legislativa el esquema sería lo indicado en la Figura 2.

Figura 2



En ambos casos, antes de la modificación legislativa del ejemplo y después de ella el término final de prescripción sería el 1 de enero de 2025 ¿Cuál fue el plazo de prescripción en ambos casos? ¿cuatro años?, ¿dos años?, o ¿cuatro años y unos meses más?

El plazo de prescripción es el lapso de tiempo que tiene que transcurrir desde el momento inicial hasta el término final, ese lapso es cuatro años, más unos meses más. Cuatro años computados desde el 1 de enero del año siguiente, o dos años computados desde el 1 de enero del año sub-siguiente sólo son una técnica para determinar el término final, no son el plazo de prescripción. El plazo que tiene que transcurrir para que la obligación prescriba con frecuencia es mayor a la referida cantidad de años computado desde que la obligación es exigible.

3.2. El artículo 44 del Código Tributario sólo establece un referente temporal para computar el término final

Los numerales 1 al 6 del artículo 44 del Código Tributario establecen que el término prescriptorio, el término final, se computará desde el uno (1) de enero del año siguiente a aquel en que se produce el evento que el referido artículo ha elegido en cada uno de tales numerales como condicionante para ello. El caso contemplado en el numeral 7 es distinto, por esa razón lo trataremos en otro apartado.

El término inicial de la prescripción es la fecha del evento condicionante contenido en cada uno de los seis primeros numerales del artículo 44 del Código Tributario. Así, para los tributos de periodicidad anual, es la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual. Para los tributos de periodicidad mensual, la fecha en que la obligación es exigible. Para los tributos de realización inmediata, la fecha de nacimiento de la obligación. Para la imposición de sanciones, la fecha de comisión de la infracción o la fecha de su detección. Para presentar solicitudes de devolución o de compensación, la fecha en que se efectuó el pago indebido o pago en exceso, entre otros supuestos. Cada uno de tales supuestos son el momento inicial o término inicial de la prescripción. En cambio, el uno (1) de enero del año siguiente a tales fechas sólo es un momento referencial, para que sumándole la cantidad de años del plazo que corresponda sea 4, 6 o 10 años, se pueda determinar el término final.

En ese sentido, los plazos de prescripción tampoco son de 4, 6 o 10 años, sino que los plazos son mayores. Los plazos de 4, 6 o 10 años señalados en el artículo 43 del Código Tributario simplemente son plazos que deben ser sumados al momento referencial del 1 de enero del año siguiente para poder determinar el término final de la prescripción, con lo cual los plazos de prescripción son mayores a los referidos 4, 6 o 10 años.

3.3. ¿Cuál es la función de los artículos 43 y 44 del Código Tributario?

Lo que efectivamente regulan los artículos 43 y 44 del Código Tributario es el término



final de la prescripción. El momento en el que se extinguen las facultades del acreedor sujetas a prescripción. A partir del referido momento final, las facultades de determinación, cobro y sanción de la Administración Tributaria, o las facultades de solicitar la devolución o compensación por parte del contribuyente, no podrán ser ejercidas válidamente por falta de acción.

Por esa razón, es un error en el que incurre un gran sector de la doctrina y de la jurisprudencia, cuando señalan que el artículo 43 del Código Tributario establece los plazos de prescripción de 4, 6 y 10 años; por cuanto, el texto del referido artículo 43 no establece expresamente que las referidas cantidades de años sean plazos de prescripción, salvo su errado encabezado incorporado tardíamente al Código tributario, y por cuanto el referido artículo 43 debe interpretarse de manera sistemática con el artículo 44 del referido Código.

De la interpretación sistemática de las referidas disposiciones, se desprende que, en la mayoría de los casos, sino en todos ellos, entre el término inicial y el término final de prescripción, no existen 4, 6 y 10 años, sino plazos mayores, sea cuando menos en días o meses adicionales a las referidas cantidades de años. De tal manera que, los plazos efectivos de prescripción siempre son mayores a los 4, 6 y 10 años que señala el artículo 43. Ello se debe a que el referido artículo 43 conjuntamente con el artículo 44 no regulan el plazo de prescripción, sino el término final de prescripción, el cual debe ser computado de la forma que establece el artículo 44.

Lo que el Código Tributario efectivamente dispone es que determinadas acciones del fisco (determinar, cobrar y sancionar) y determinadas acciones del contribuyente (solicitar devolución o compensación) prescriben al acaecimiento del término prescriptorio. Es decir, tienen por término final a los 4, 6 y 10 años, computados de la forma señalada en el artículo 44, lo que a la postre arroja como consecuencia plazos mayores a los antes indicados. Interpretar lo contrario nos llevaría a sostener que hasta antes del uno (1) de enero del año siguiente, a que hace referencia el artículo 44, la Administración Tributaria no podría todavía determinar, cobrar, ni sancionar, puesto que aún no se iniciaría el cómputo del plazo prescriptorio, lo cual es insostenible.

Como sabemos el diseño del *iter* obligacional empleado en la relación jurídico tributaria tiene la siguiente estructura secuencial: primero nace la obligación, después se

determina la obligación, seguidamente ésta deviene en exigible, ante la falta de cumplimiento voluntario de la obligación líquida y determinada se ejercen las acciones coercitivas de cobro y finalmente la obligación se extingue. Ese diseño obligacional tiene incidencia en lo que a la prescripción tributaria se refiere, tal como lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la República, en el considerando 4.7. de la Casación No. 7525-2021-Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el 18 de abril de 2023⁽²⁾. Veámos.

3.3.1. Nacimiento de la obligación tributaria

Consiste en el establecimiento de un vínculo jurídico entre quienes en adelante habrán de denominarse deudor y acreedor tributario. La obligación tributaria es una obligación legal, su fuente es la ley y jamás la voluntad privada. Por lo tanto, el referido vínculo obligacional nace por mandato de la ley en el momento del devengo que la ley establece y como consecuencia de haberse producido en la realidad económica y jurídica el hecho imponible descrito de manera abstracta, hipotética y general en el antecedente o supuesto de hecho de la norma jurídica, de manera que, al producirse su verificación, debe seguirse lógicamente la consecuencia legal de pagar el tributo.

Esa obligación que nace por mandato de la ley no nace determinada, ni cuantificada ni es una obligación líquida y exigible. Por lo tanto, en el momento del nacimiento de la obligación, aún no se sabe el monto al que asciende o ascenderá la deuda a que da lugar la referida obligación, puesto que como dice César García Novoa “lo que realmente nace con el hecho imponible es un derecho a determinar una deuda tributaria” (2011, p. 134) y no una deuda determinada. En ese sentido, “La obligación tributaria nace por definición ilíquida, porque la misma aparece determinada legalmente en una norma

(2) Según la Casación No. 7525-2021-LIMA, “(...) de acuerdo al diseño normativo de la norma aduanera y de la norma tributaria, se tiene que existen momentos claramente diferenciados: el primero es el nacimiento de la obligación tributaria aduanera; el segundo es la determinación de dicha obligación; el tercero es la exigibilidad de la referida obligación; y el cuarto es la extinción de la obligación tributaria aduanera, que se puede materializar mediante la prescripción. De esta forma, es claro que las facultades de determinar tributos y aplicar sanciones, y las de cobrarlas, no inician de forma simultánea, sino secuencial, una después de la otra; por lo que, siguiendo esa misma lógica jurídica, el inicio de los plazos prescriptorios de cada facultad debe entenderse de forma secuencial” (Corte Suprema de Justicia, Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 19 de enero de 2023).



general y abstracta, que no atiende, en su surgimiento, a la situación individual del deudor.” (García, 2011, p. 134)

3.3.2. Determinación de la obligación tributaria

Consiste en establecer quién debe, por qué tributo o concepto debe, cuánto debe y a qué periodo corresponde dicha deuda. La determinación de la obligación tributaria puede estar a cargo del deudor y por lo tanto ser una autodeterminación o estar a cargo de la Administración Tributaria y por ende tratarse de una determinación de oficio. La Administración también puede redeterminar (volver a determinar) previa fiscalización lo determinado por el contribuyente.

La ley fija un plazo para la determinación de la obligación. Vencido dicho plazo la deuda es exigible. Si el contribuyente determinó su obligación, presentó su correspondiente declaración jurada, pero no efectuó el pago, la Administración Tributaria podrá cobrar dicha deuda líquida y determinada girando la correspondiente orden de pago dentro del plazo de prescripción que empieza a correr desde que la deuda es exigible y vencerá 4 años más tarde computados desde el 1 de enero del año siguiente; es decir, prescribe 4 años y “n” meses más tarde. En caso el contribuyente no haya determinado ni declarado su obligación dentro del plazo de vencimiento, la Administración Tributaria podrá determinar dicha obligación incluyendo los intereses devengados desde la fecha de vencimiento hasta 6 años más tarde computados desde el 1 de enero del año siguiente, realizando para ello la correspondiente fiscalización tributaria que como se sabe concluye con la emisión de la correspondiente resolución de determinación.

3.3.3. Exigibilidad de la obligación tributaria

Es la condición que adopta la deuda tributaria autodeterminada por el contribuyente y no pagada dentro del plazo de vencimiento. Este término está fijado expresamente en la ley. A partir del vencimiento del referido término, la deuda tributaria es exigible. A partir de ese mismo momento, la deuda exigible devenga intereses moratorios durante el plazo que se mantenga impaga. Por lo tanto, siendo la deuda determinada, líquida y exigible el acreedor tiene la facultad de exigir su pago más los intereses moratorios correspondientes, girando para ello la correspondiente orden de pago. Mientras que por su lado el deudor tiene la obligación de cumplir con el pago pudiendo ser pasible de ejecución forzada.

En caso el deudor tributario haya autodeterminado su obligación e inclusive haya pagado la deuda dentro del plazo de vencimiento, la Administración Tributaria tiene la facultad de redeterminar lo autodeterminado por el contribuyente llevando a cabo el correspondiente procedimiento de fiscalización a efecto de comprobar el correcto cumplimiento de la obligación y de ser el caso cobrar mediante resolución de determinación las diferencias que pudiesen existir. Pero, en caso el deudor tributario no haya cumplido con su obligación

de autodeterminar la deuda, la Administración Tributaria puede determinar de oficio, girando en consecuencia las correspondientes resoluciones de determinación y de multa.

Ahora bien, es necesario distinguir entre la exigibilidad de la obligación, regulada en el artículo 3 del Código Tributario, que es a la que nos hemos referido en los párrafos anteriores, de la exigibilidad coactiva de la deuda ya determinada regulada en el artículo 115 del Código Tributario.

Una deuda deviene en exigible coactivamente cuando está determinada, es líquida, el plazo para su pago ha vencido y consta en un acto administrativo firme; es decir, han transcurrido los plazos establecidos para su impugnación sin que tales acciones se hayan ejercido o habiéndose ejercido tales procedimientos hayan concluido de manera adversa para el contribuyente. Por lo tanto, existiendo una deuda exigible coactivamente, la Administración Tributaria puede iniciar la cobranza coactiva de la deuda, notificando para ello la correspondiente resolución de ejecución coactiva y otorgando el plazo para su pago.

3.3.4. Extinción de la obligación tributaria

La extinción de la obligación tributaria es el fenecimiento del vínculo jurídico que une al deudor y al acreedor tributario. La referida extinción usualmente se produce con el pago de la deuda, que es la forma natural de extinción de la obligación tributaria. Además del pago existen otras formas de extinción de la obligación tributaria como la compensación o la condonación. Usualmente la extinción se produce después de vencido el plazo para su exigibilidad, pero también se puede producir antes de ese momento, siempre que la referida obligación haya sido previamente determinada y se cumpla voluntariamente, puesto que no es posible cumplir una obligación que no ha sido determinada, y no es líquida, ya que no se sabría cuánto, porqué, ni a quién pagar.

Ahora bien, el deudor está obligado a cumplir con el pago de la deuda insoluble hasta la fecha de vencimiento, momento a partir del cual deviene en exigible. Luego que la obligación es exigible el cobro puede



ser compulsivo y comprenderá además del tributo insoluto los intereses devengados.

Así, por ejemplo, la prescripción de los tributos de liquidación mensual empieza a computarse desde que la obligación es exigible, hecho que se puede producir en cualquier momento del ejercicio fiscal. Para que las acciones de la Administración Tributaria prescriban, debe necesariamente transcurrir el tiempo que va desde que la obligación es exigible hasta el 31 de diciembre de ese mismo año y a partir de entonces, 1 de enero del año siguiente, se deben sumar 4, 6 o 10 años más, según corresponda. Al término de ese plazo total se produce la prescripción. Por lo tanto, el inicio de la prescripción no es el 1 de enero del año siguiente, sino mucho antes cuando la obligación deviene en exigible. El plazo de prescripción tampoco es de 4, 6 o 10 años, sino siempre es un plazo mayor, puesto que el tiempo que se debe esperar entre que la obligación es exigible y el 31 de diciembre de ese año, no es un tiempo inexistente ni “un agujero de gusano” en el espacio estelar, sino un plazo que necesariamente debe transcurrir el cual sumado a los 4, 6 o 10 años nos dan como resultado un plazo mayor.

3.4. Inicio de la prescripción y razonamiento contrafáctico

En el supuesto contrafáctico de un sistema tributario en el que no existiese régimen de prescripción ni de caducidad de la obligación tributaria, la Administración Tributaria estaría facultada a determinar, cobrar y sancionar indefinidamente en el tiempo, hasta el momento que ella quisiese, puesto que no existiría ninguna restricción temporal para ello. Sin embargo, aun en ese improbable e injusto régimen, cabría preguntarse por el momento inicial a partir del cual la Administración Tributaria podría ejercer tales facultades. La respuesta a dicha pregunta es:

- a) Para los tributos de periodicidad anual desde que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual.
- b) Para los tributos de periodicidad mensual desde la fecha en que la obligación es exigible.
- c) Para los tributos de realización inmediata desde la fecha de nacimiento de la obligación.
- d) Para la imposición de sanciones desde la fecha de comisión de la infracción o la fecha de su detección.
- e) Para la presentación de solicitudes de devolución o de compensación, desde la fecha en que se efectuó el pago indebido o pago en exceso, entre otros supuestos.

Dado los quebrantos a la seguridad jurídica, predictibilidad y justicia que inevitablemente se producirían en ese improbable escenario contrafáctico es de suponer que dicho régimen no tardaría en evolucionar jurídicamente estableciéndose más temprano que tarde un régimen de prescripción o de caducidad que garantice seguridad jurídica. Como en el supuesto contrafáctico, la Administración tendría facultades ilimitadas en el tiempo, lo que se requeriría sería delimitar temporalmente el

ejercicio de dichas facultades, poniéndole un límite final al ejercicio de las mismas, sea por prescripción o por caducidad. Es decir, fijando un límite temporal máximo o un término final. Otra forma de lograr ese mismo propósito sería estableciendo un plazo para el ejercicio de las referidas facultades.

Como es evidente el referido plazo empezaría a correr desde el momento en que la Administración pueda ejercer dichas facultades. Esto es, entre otros casos, desde cuando vence el plazo para presentar la declaración jurada anual, o desde cuando la obligación es exigible, siempre que la deuda haya sido determinada y sea líquida, ya que como dice César García Novoa “respecto a los derechos de crédito de contenido pecuniario, opera el principio *in illiquidis non fit praescriptio*” (2011, p. 132) con lo cual no puede iniciar la prescripción de deudas no líquidas, toda vez que la prescripción se inicia cuando el acreedor pudiendo ejercitar las acciones que el sistema le franquea no las realiza, de manera que la prescripción opera por omisión atribuible al acreedor, quien pudiendo accionar no lo hace.

Fijar un término referencial, como el 1 de enero del año siguiente a partir del cual se deba sumar una cantidad de años fijada en otro artículo, tiene el inevitable efecto de ampliar imperceptiblemente el plazo de prescripción más allá de la referida cantidad de años que se muestra como plazo de prescripción, con la ventaja para la Administración de disponer de mayor tiempo para ejercer sus acciones y adicionalmente mostrarse frente a los contribuyentes como si estuviesen sometidos a un plazo menor, algo que sin embargo, la realidad temporal lo desmiente tajantemente, pues el plazo de prescripción que necesariamente se debe esperar transcurra para que se configure la prescripción siempre será mayor a la referida cantidad de 4, 6 y 10 años.

Al efecto, cabe señalar que en el comentario al artículo 68 del Modelo de Código Tributario del CIAT del año 2015 se señala lo siguiente:

Existen países en los que el cómputo del plazo de prescripción se inicia a partir del 1 de enero del año siguiente de ocurridos los casos que



motivan la prescripción. Si bien la referida regla encierra en sí misma una extensión del plazo de prescripción [énfasis agregado], tiene la ventaja de facilitar el cómputo de ésta, por lo que se deja a criterio de las Administraciones Tributarias evaluar la conveniencia de su aplicación” (2015, p. 76).

La técnica legislativa empleada en la redacción del artículo 44 del Código Tributario tiene los siguientes propósitos:

- a) Uniformar el inicio del cómputo de la prescripción. Esta finalidad parte del supuesto que el inicio de la prescripción es el 1 de enero del año siguiente. Sin embargo, esta finalidad no resuelve ningún problema práctico ni facilita las labores de control de la Administración, debido a que cada una de las deudas es independiente de las demás, por lo que el hecho que inicien juntas o separadas es irrelevante, toda vez que cada una de tales obligaciones tendrán que ser fiscalizadas por separado.
- b) Uniformizar el término final de la prescripción. De manera que se podría saber por anticipado que todas las deudas prescribirán el 31 de diciembre 4 años más tarde, pero este objetivo tampoco se logra dado que los plazos de prescripción son pasibles de interrupción y de suspensión, incluso más de una vez, con lo cual tales deudas ya no prescribirían en la fecha inicialmente prevista.
- c) Extender el plazo de prescripción más allá de los 4, 6 o 10 años. Esta es la única finalidad que siempre se cumple. Como lo señala el Modelo de Código del CIAT, esta técnica permite lograr una “extensión del plazo de prescripción”.

Ahora bien, la prescripción tiene tres elementos, inicio, cuerpo y término final⁽³⁾. Tanto el inicio como el término final son eventos que ocurren en un instante y se agotan inmediatamente una vez producidos. El cuerpo de la prescripción es un lapso o periodo que transcurre entre el momento inicial y final.

La prescripción tiene por propósito poner un límite final a las acciones que la Administración Tributaria puede ejercer desde la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada, o la fecha de exigibilidad de la obligación, entre otros casos. Así por ejemplo el Dr. Luis Hernández Berenguel señala respecto de un hipotético contribuyente que no declaró ni pagó el impuesto a la renta del ejercicio gravable 1989:

Estrictamente y de acuerdo a la naturaleza jurídica de la prescripción y a las normas del Código Tributario, la obligación resultaba exigible desde el 1° de abril de 1990, día siguiente al vencimiento del plazo legal para la presentación de la declaración jurada y para el pago del tributo. Vale decir que desde el 1° de abril de 1990 el órgano administrador del tributo ya estaba en condiciones de accionar contra el deudor empezando por la determinación de la obligación y, por lo tanto, desde esa fecha

debía empezar a correr el término prescriptorio [énfasis agregado]” (1992, p. 30).

En consecuencia, el momento inicial de la prescripción es aquel momento señalado en cada uno de los incisos del artículo 44 del Código Tributario anterior al 1 de enero. Por lo tanto, el legislador al establecer los elementos de la prescripción, a lo sumo puede:

- Fijar el cuerpo del plazo y el término final.
- Fijar solo el cuerpo del plazo. El término final se deduce pues coincidirá con el vencimiento del cuerpo.
- Fijar el momento inicial y sobre todo el término final. El cuerpo del plazo se deduce y coincidirá con el lapso de tiempo que transcurra hasta el acaecimiento del término final.

Este último es el modelo seguido por el Código Tributario peruano, con un detalle particular referido a la forma de cómputo de ese término final que se determina sumando una cierta cantidad de años al 1 de enero del año siguiente.

En opinión del Tribunal Fiscal vertida en la RTF 09789-4-2017, calificada como Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, publicada en el diario oficial El Peruano el 24 de noviembre de 2017, se señala que “la duración del cuerpo del plazo [de prescripción] ha sido prevista por el artículo 43° del Código Tributario mientras que el inicio del cómputo ha sido regulado por el 44°. Una vez que se produce el inicio, el cuerpo del plazo o iter empieza a correr”.

No compartimos el parecer del referido criterio jurisprudencial. En nuestra opinión, el artículo 43 del Código Tributario no establece el plazo o cuerpo de la prescripción y el 1 de enero del año siguiente a que hace referencia el artículo 44 del mismo cuerpo normativo tampoco constituye el inicio de la prescripción.

Como señalamos antes, la prescripción se inicia en ese momento anterior al 1 de enero a que se refiere cada uno de los incisos del

(3) La Resolución del Tribunal Fiscal 09789-4-2017 menciona: “En relación con el inicio del cómputo del plazo, PINILLA GALVIS explica que el plazo está constituido por el momento de inicio o dies a quo, por el momento de finalización o término o dies ad quem y por el cuerpo del plazo, que constituye el lapso o momento que transcurre entre cada uno de los dos extremos referidos” (2017).



artículo 44 del Código Tributario. El término final se determinará sumando al plazo ya transcurrido desde la fecha de inicio hasta el 31 de diciembre de ese mismo año, los 4, 6 o 10 años adicionales, según corresponda, contados a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha en que venza el plazo para presentar la declaración jurada anual, o desde que la obligación sea exigible, o desde que nazca la obligación, etc.

En consecuencia, el término final se determinará computando una cantidad de años (4, 6 o 10 años) contados desde un momento fijado como punto uniforme de referencia, en nuestro caso el 1 de enero del año siguiente, sin que el mencionado referente temporal sea el momento de inicio de la prescripción, sino un momento posterior, que sólo tiene por propósito “facilitar las labores de la Administración” en el cómputo de la prescripción (Aguayo, 2021, p. 19); toda vez que la disposición contenida en el artículo 44 del Código Tributario “sólo se explica por comodidad de la Administración Tributaria que de esa manera sabe que el término prescriptorio siempre va a operar el 31 de diciembre de cada año y de esa forma puede programar mejor sus fiscalizaciones” (Hernández, 1992, p. 30)

Por lo tanto, el artículo 44 del Código Tributario no fija el inicio del término prescriptorio en el 1 de enero del año siguiente. El artículo 44 del Código Tributario literalmente señala “El término prescriptorio se computará: (...)”. De manera que, el artículo 44 señala el término final de la misma y no podría ser de otra manera; puesto que no podemos hacer “como si no existiera tiempo alguno entre la fecha del momento inicial, por ejemplo, la fecha en que la obligación resultó exigible y ese primero de enero” (Hernández, 1992, p. 30), plazo éste en el que la Administración Tributaria puede ejercer sus facultades de determinar, cobrar y sancionar, como de hecho las ejerce.

En consecuencia, el plazo computado entre la fecha inicial y el 31 de diciembre de ese mismo año es un plazo real y existente que necesariamente debe transcurrir para poder llegar al término final; de tal manera que, ese plazo forma parte del cuerpo o íter del plazo total de prescripción, tal como lo define el Tribunal Fiscal en la RTF 09789-4-2017 antes citada, según la cual el plazo o íter “es el transcurso del tiempo necesario para que se cumpla el plazo y el término final”. De tal manera que el plazo existente, por ejemplo, entre que la obligación es exigible y el 31 de diciembre de ese mismo año forma parte del cuerpo o íter del plazo de prescripción. En consecuencia, queda plenamente demostrado que el inicio del plazo de la prescripción, denominado también *dies a quo* no es el 1 de enero del año siguiente, sino la fecha de cada uno de los supuestos previstos en los primeros seis numerales del artículo 44.

Ahora bien, el cuerpo del plazo de prescripción está dado por el lapso temporal que se debe esperar transcurra desde el inicio hasta que se produzca el término final. ¿En nuestro caso sólo esperamos desde el 1 de enero del año siguiente

hasta el 1 de enero siguiente al cuarto año?, y ¿qué ocurre entonces con el lapso que transcurre entre la fecha inicial ya sea esta la de la exigibilidad de la obligación o de la comisión de la infracción y el 31 de diciembre de ese año? ¿este no es también un plazo que se debe esperar transcurra para poder completar el íntegro del plazo de prescripción y llegar al término final? ¿éste plazo no existe o acaso es atemporal? Por su puesto que ese plazo existe es real y necesariamente se debe esperar transcurra para llegar al término final.

En consecuencia, el plazo que realmente se debe esperar transcurra para que las acciones referidas a la obligación tributaria prescriban está dado por el plazo comprendido entre la fecha inicial sea de exigibilidad de la obligación, de vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual, de comisión de la infracción, etc., y el 31 de diciembre de ese año más el plazo de 4, 6 o 10 años que se deben sumar desde el 1 de enero del año siguiente. Por lo tanto, el verdadero plazo de prescripción siempre o casi siempre es mayor que 4, 6 o 10 años.

Asimismo, el plazo de prescripción o cuerpo de la prescripción es el lapso o intervalo que transcurre entre el término inicial (*dies a quo*), momento en que la obligación es exigible, vence el plazo para presentar la declaración jurada anual, fecha de comisión de la infracción, entre otros, y el término final (*dies ad quem*), momento en que concluye el cómputo de la prescripción. Los referidos plazos respecto de las facultades de la Administración Tributaria siempre son mayores a los 4, 6 y 10 años a que hace referencia el artículo 43 del Código Tributario, computándose de la forma que establece el artículo 44; esto es, “desde el uno (1) de enero del año siguiente”, por cuanto esa forma de cómputo empieza mucho después de que la obligación es exigible.

En conclusión, los plazos en los que prescriben las tres facultades de la Administración Tributaria: (i) determinar la obligación tributaria, (ii) exigir el pago de la deuda tributaria e (iii) imponer sanciones por infracciones tributarias, siempre son mayores a los 4, 6 y 10 años, señalados en el artículo 43.



3.5. Inicio del cómputo del término para exigir el pago

El numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, vigente a partir del 28 de setiembre de 2012, estableció que el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en Resoluciones de Determinación o de Multa, empieza a computarse a partir del día siguiente de realizada la notificación de los referidos valores.

La innovación legislativa en comentario se sustenta en el argumento contenido en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1113, conforme al cual se sostuvo que

No cabe exigir el pago de una deuda tributaria que previamente no se ha determinado, siendo recién con la notificación de la resolución de determinación que se agota la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y, por tanto, debe iniciarse el término prescriptorio de la acción que pueda ejercer la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en dicha resolución de determinación.

Según lo señalado en la referida exposición de motivos, la modificación legislativa tenía por propósito corregir una supuesta inconsistencia advertida en el artículo 45 del Código Tributario. Conforme a lo establecido en el inciso a) del numeral 2) del referido artículo 45, la prescripción para cobrar la deuda tributaria se interrumpía por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa, reiniciándose un nuevo plazo prescriptorio. Entonces el perspicaz legislador del 2012 advirtió un problema lógico y teórico ¿Cómo podía haberse iniciado la prescripción para cobrar la deuda y estar corriendo el plazo prescriptorio si la deuda no había sido determinada? ¿No sería mejor que primero se determine la deuda y luego se inicie el plazo de prescripción para su cobro? Por consiguiente, el legislador del 2012 resuelve el referido problema lógico, disponiendo que el plazo para cobrar se inicie con la notificación de la Resolución de Determinación. Correlativamente deroga la causal de interrupción consistente en la notificación de la Resolución de Determinación, pues carece de sentido una causal de interrupción para un plazo inoficioso o inútil, pero lo que realmente deroga es el inicio simultáneo de la prescripción de las acciones para determinar, cobrar y sancionar; de tal manera que a partir de la vigencia del Decreto Legislativo 1113 ya no hay un inicio simultáneo de dichas facultades, sino un inicio secuencial, primero se determina, después se cobra.

Sin embargo, el referido Decreto Legislativo 1113 no dijo nada respecto de aquellas prescripciones para cobrar que ya habían iniciado previa y simultáneamente con las otras dos facultades y venían corriendo, las mismas que a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113 no serían interrumpidas con la notificación de la Resolución de Determinación, debido a que dicha causal de interrupción fue derogada por el mismo Decreto Legislativo, habiéndose producido en buena cuenta

una laguna jurídica sobre tales prescripciones ya iniciadas.

El legislador del 2012 resolvió legislativamente un supuesto problema lógico y teórico y creo en su lugar un enorme problema práctico, pues las prescripciones iniciadas antes de la vigencia del Decreto Legislativo 1113 no serían interrumpidas con la notificación de la Resolución de Determinación. Asimismo, a los referidos casos tampoco les sería de aplicación la nueva normativa incorporada como numeral 7) del artículo 44 del Código Tributario, que dispone el inicio de la prescripción para exigir el pago a partir de la notificación de la Resolución de Determinación, pues para esos casos anteriores los plazos de prescripción ya se habían iniciado con anterioridad y venían corriendo, tanto así que existía una causal para interrumpirlos y como es lógico los plazos no pueden tener dos inicios, aun cuando se pueden reiniciar, pero el legislador no estableció esta posibilidad. Es decir, el legislador del 2012, lejos de traer alguna solución creó un enorme problema que ha durado más de una década.

Hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, la prescripción de las tres acciones de la Administración Tributaria tenía un mismo inicio y corrían simultáneamente y en paralelo. Lo dispuesto en el inciso a) numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario lo señalaba expresamente, pues solo se puede interrumpir un plazo que está corriendo y un plazo solo puede estar corriendo luego de haberse iniciado. Ergo, la prescripción se había iniciado previamente, estaba corriendo y con la notificación de la Resolución de Determinación se interrumpía. El hecho que la prescripción para cobrar este corriendo “inútilmente” mientras no se haya determinado la obligación y sea notificada la Resolución de Determinación no era ningún problema práctico, por cuanto esa notificación era causal de interrupción, luego de producida la referida causal el término se reiniciaba, dando una solución práctica a la situación.

Por otro lado, el Decreto Legislativo 1113 solo ha establecido reglas sobre, cuándo empieza el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda determinada mediante Resolución de Determinación, pero no ha dicho cuándo empieza el plazo para cobrar



mediante Orden de Pago la deuda autodeterminada por el contribuyente. Sin embargo, la notificación de la orden de pago sigue siendo causal de interrupción de la prescripción, lo que indica que su prescripción venía corriendo desde la fecha de su exigibilidad.

En consecuencia, todo sigue como antes: la prescripción de las tres acciones de la Administración Tributaria, determinar, cobrar y sancionar se inician simultáneamente y corren en paralelo. En un primer tramo se puede cobrar mediante orden de pago lo autodeterminado. El plazo de prescripción para hacerlo es el que viene corriendo conjuntamente con el plazo para ejercer las otras dos facultades. Luego de determinada la deuda por parte de la Administración Tributaria se inicia o reinicia el plazo de prescripción para cobrar lo determinado mediante Resolución de Determinación. Así ocurrió antes y así viene ocurriendo ahora, salvo el exabrupto producido por el Decreto Legislativo 1113.

4. Conclusiones

- La prescripción tiene tres elementos: inicio, plazo y término final.
- El inicio de la prescripción para los tributos de periodicidad anual es la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada. Para los tributos de liquidación mensual la fecha de exigibilidad de la obligación. Para los tributos de realización inmediata la fecha de nacimiento de la obligación. Para la imposición de sanciones la fecha de comisión de la infracción. El 1 de enero del año siguiente a que hace referencia el artículo 44 del Código Tributario sólo es un momento referencial para a partir de allí sumar 4, 6 o 10 años, según corresponda, para establecer el término final.
- El plazo de prescripción siempre es mayor a los 4, 6 o 10 años a que hace referencia el artículo 43 del Código Tributario, por cuanto el plazo que debe transcurrir para alcanzar el término final es aquel que resulta de sumar el plazo que transcurre entre el momento inicial y el 31 de diciembre de ese mismo año, más los 4, 6 o 10 años, según corresponda, contados desde el 1 de enero del año siguiente.
- El artículo 43 del Código Tributario no establece el plazo de prescripción, sino un plazo legal que debe ser sumado al 1 de enero del año siguiente a efecto que el término final de la prescripción coincida con el 1 de enero siguiente al cuarto, sexto o décimo año computado a partir del 1 de enero del año siguiente.
- El artículo 44 del Código Tributario establece el inicio de la prescripción, pero éste no es el 1 de enero del año siguiente, sino que el inicio es el momento previo al 1 de enero y que le sirve de referencia.
- La técnica legislativa empleada en la formulación de los artículos 43 y 44 del Código Tributario tiene por propósito ampliar el plazo de prescripción bajo la apariencia de fijarlos tan solo en 4, 6 y 10 años, con la justificación de uniformizar su término final, en el sentido que este debe coincidir con el 1 de enero siguiente del cuarto, sexto o décimo año, facilitando las labores de control de la Administración Tributaria.

Referencias bibliográficas

- Aguayo, J. (2019). *Puntos críticos en la prescripción tributaria que recae sobre la determinación de la obligación tributaria realizada por la Administración* [Tesis de Licenciatura, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos de Investigación PUCP. <https://tesis.pucp.edu.pe/items/83ac3dbe-de64-43ff-b3c3-1dd4ca83bb39>
- Aguayo, J. (2021). 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. *Revista Derecho & Sociedad*, (56), 1-43. <https://doi.org/10.18800/dys.202101.001>
- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. IPDT.
- Bardales, P. (2023). *Irretroactividad de las normas, seguridad jurídica y prescripción en materia tributaria*. Ernest & Young Consultores. https://www.ey.com/es_pe/tax/libro-irretroactividad-normas-materia-tributaria
- Bravo, J. (2022). La obligación y notificación tributaria en el proceso tributario. En D. Yacolca (Coord.), *Procesal tributario* (pp.195-231). Instituto pacífico.
- Casación No. 7525-2021-Lima (19 de enero de 2023). Corte Suprema de Justicia, Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria.
- Decreto Legislativo 773 [Poder Ejecutivo]. Decreto Legislativo que aprueba un nuevo Código Tributario que contiene un Título Preliminar con quince (15) normas, Cuatro Libros, ciento noventa y dos artículos y Dos Disposiciones Transitorias y Finales. 30 de diciembre de 1993.
- Decreto Legislativo 816 [Poder Ejecutivo]. Decreto Legislativo que aprueba el Código Tributario. 21 de abril de 1996.
- Decreto Legislativo 1113 [Poder Ejecutivo]. Decreto Legislativo que modifica el Texto Único Ordenado del Código Tributario. 05 de julio de 2012.



Decreto Legislativo 769 [Poder Ejecutivo]. Decreto Legislativo que mediante delegación de facultades legislativas conforme a lo establecido en el artículo 23 de la Ley 25381, Ley de Equilibrio Financiero del Sector Público para 1992, sustituyó el Título Preliminar y el Libro Primero - De la Obligación Tributaria del Código Tributario - Principios Generales. 31 de marzo de 1992.

Del Busto, J. (1988). Ética tributaria. *Themis Revista de Derecho*, (12), 10-15. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9295>

Duran, L. & Arbierto, H. (2020). La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?. *Themis-Revista de derecho*, (76),129-144. <https://doi.org/10.18800/themis.201902.007>

García, C. (2011). *Iniciación interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

Hernández, L. (1992). La prescripción y la caducidad. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 1(22),19-36. https://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev22_LHB.pdf

Huamaní, R. (2019). *Código Tributario Comentado* (Tomo I). Jurista Editores.

Medrano, H. (2005). Límites a la fiscalización: prescripción e intangibilidad de las acotaciones notificadas. *Revista Ius Et Veritas*, 15(31), 15-28. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12406>

Resolución 09789-4-2017 [Tribunal Fiscal]. 7 de noviembre de 2017.

Robles, C. (2007) El Cómputo de plazos en materia tributaria, a propósito de la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario. *Foro Jurídico*, (7), 209-215. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18475>

Ruiz, F. (2021). *Derecho tributario peruano. Principios y fundamentos* (Vol. 1). Palestra Editores.

Sevillano, S. (2019). *Lecciones de derecho tributario. Principios generales y Código Tributario*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 