

PLENO JURISDICCIONAL

EXPEDIENTE 0004-2019-PI

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

9 de junio de 2020

COLEGIO DE ABOGADOS DE LA LIBERTAD C. PODER EJECUTIVO

Asunto

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

Magistrados firmantes:

SS.

LEDESMA NARVÁEZ

FERRERO COSTA

MIRANDA CANALES

BLUME FORTINI

RAMOS NÚÑEZ

SARDÓN DE TABOADA

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

TABLA DE CONTENIDOS

Norma impugnada	Parámetro de control
Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421	Constitución Política del Perú - artículo 74 - artículo 103 - artículo 104 - artículo 109

I. ANTECEDENTES

A. PETITORIO CONSTITUCIONAL

B. DEBATE CONSTITUCIONAL

B-1. DEMANDA

B-2. CONTESTACIÓN DE DEMANDA

C. INFORMES JURÍDICOS APORTADOS POR LAS PARTES

C-1. INFORMES JURÍDICOS PRESENTADOS POR LA PARTE DEMANDANTE

C-1.1. Informe de César Landa Arroyo

C-1.2. Informe de José Palomino Manchego

C-1.3. Informe de Víctor García Toma

C-2. INFORMES JURÍDICOS PRESENTADOS POR LA PARTE DEMANDADA

C-2.1. Informe de Francisco Eguiguren Praeli

C-2.2. Informe de Marcial Rubio Correa

II. FUNDAMENTOS

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

§2. APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

§3. PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA Y PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

§4. REGLAS SOBRE PRESCRIPCIÓN CONTENIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

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

III. FALLO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 22 días del mes de setiembre de 2020, reunido el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados Ledesma Narváez (presidenta), Ferrero Costa (vicepresidente), Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia.

I. ANTECEDENTES

A. PETITORIO CONSTITUCIONAL

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

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

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

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

B. DEBATE CONSTITUCIONAL

B-1. DEMANDA

Los argumentos expuestos en la demanda son los siguientes:

- Señala el Colegio de Abogados de La Libertad que el artículo 43 del Código Tributario distingue tres supuestos distintos en los que opera la prescripción de la acción de la Administración Tributaria frente al deudor tributario: (i) para determinar la obligación tributaria; (ii) para aplicar sanciones; (iii) para exigir el pago.
- Agrega que hasta el 27 de setiembre de 2012 no existían reglas particulares en el artículo 44 del Código Tributario para definir el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago (supuesto (iii) *supra*), sino que se aplicaban reglas generales.
- El demandante afirma que recién con la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113 (que incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario) se estableció una regla nueva y específica para tales casos. Esta regla señalaba que el término prescriptorio se computará “desde el día siguiente de la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas”.
- En consecuencia, señala que, al existir una nueva regla, esta solo podía regular los inicios del cómputo de prescripción que ocurrieran a partir de su entrada en vigor, es decir, desde el 28 de setiembre de 2012. Agrega que esto se confirma en la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1113.
- El colegio de abogados recurrente sostiene que la Resolución del Tribunal Fiscal 09789-4-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, confirma la imposibilidad legal de aplicar el nuevo supuesto de inicio de cómputo del plazo de prescripción previsto en el Decreto Legislativo 1113 a situaciones iniciadas con anterioridad a su vigencia.
- No obstante lo anterior, el demandante señala que mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, ahora cuestionada, el Poder Ejecutivo pretende modificar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de las deudas tributarias iniciadas hasta el 1 de enero de 2012.
- Argumenta que con esta modificación, a pesar de que el plazo de prescripción ya había empezado a computarse, se pretende desconocer el transcurso de dicho plazo, y empezar a computarlo a partir del momento en el que se notifiquen las resoluciones de determinación o de multa.
- En tal sentido, el demandante señala que la norma impugnada ha excedido la regulación constitucional del régimen de delegación de facultades legislativas contemplado en el artículo 104 de la Constitución, y lo dispuesto en la Ley 30823, pues no existe relación entre las materias autorizadas por ella y las desarrolladas en el Decreto Legislativo 1421. Alega que la Ley 30823 no hace ninguna referencia a la prescripción tributaria.

- Señala que en la Sentencia 0002-2006-PI/TC, este Tribunal ya ha analizado casos en los cuales se pretende dotar a las normas de un supuesto carácter “interpretativo” o “aclaratorio” cuando en realidad se pretende encubrir una alteración de situaciones jurídicas concluidas.
- Asimismo, señala que la disposición cuestionada vulnera el principio de irretroactividad de las normas contenido en el artículo 103 de la Constitución, pues en nuestro país rige la teoría de los hechos cumplidos, y el inicio del cómputo del plazo de prescripción es un hecho cumplido, pues si ello ocurrió antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113 no puede aplicarse lo dispuesto en esa norma o en normas posteriores, como el Decreto Legislativo 1421.
- Como consecuencia de lo anterior, se vulnera el principio de seguridad jurídica, pues los administrados no sabrán a qué reglas atenerse si el Gobierno puede cambiar la fecha de inicio de los plazos de prescripción de forma posterior, desconociendo las prescripciones ya iniciadas o ganadas.

B-2. CONTESTACIÓN DE DEMANDA

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

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

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

- Finalmente, el demandado refiere que la norma cuestionada no trasgrede el principio de seguridad jurídica, pues no pretende aplicar de forma retroactiva el Decreto Legislativo 1113, ampliar el plazo de prescripción o reactivar plazos ya vencidos, por lo que no se afecta la predictibilidad de la aplicación del derecho a las conductas o acciones de los administrados contribuyentes.

C. INFORMES JURÍDICOS APORTADOS POR LAS PARTES

C-1. INFORMES JURÍDICOS PRESENTADOS POR LA PARTE DEMANDANTE

C-1.1. Informe de César Landa Arroyo

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

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

- Sostiene que a pesar de la amplitud del concepto “marco normativo”, no son admisibles las delegaciones generales, indefinidas o imprecisas; por lo que, dado que expresamente se ha concedido delegación para modificar el Código Tributario, no considera válida una interpretación amplia del literal h del numeral 1 del artículo 2 de la Ley 30823, puesto que el referido concepto resulta contrario a la especificidad que debe caracterizar a la materia delegada.

C-1.2. Informe de José Palomino Manchego

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

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

C-1.3. Informe de Víctor García Toma

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

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

Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 conlleva una aplicación de normas jurídicas a situaciones producidas con anterioridad a su entrada en vigor y, por ende, resulta manifiestamente inconstitucional por contravenir lo establecido en el artículo 103 de la Constitución.

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

C-2. INFORMES JURÍDICOS PRESENTADOS POR LA PARTE DEMANDADA

C-2.1. Informe de Francisco Eguiguren Praeli

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

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

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

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

para legislar en materia de prescripción y del cómputo del plazo para que la administración pueda exigir el pago de las deudas tributarias pero, en todo caso, la

sentencia debería adoptar la regla general de no otorgarle a dicha decisión efectos retroactivos.

C-2.2. Informe de Marcial Rubio Correa

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

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

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

II. FUNDAMENTOS

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

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

Congreso (artículo 102, inciso 1), tal facultad también puede ser desarrollada excepcionalmente por el Poder Ejecutivo, vía una delegación explícita y específica de facultades, sin que el Legislativo abdique de su función, expresamente encomendada por la propia Constitución.

4. Empero, debe precisarse que los decretos legislativos solo deben desarrollar las materias especificadas en la ley autoritativa correspondiente, las cuales, además, deben ser *interpretadas de manera restrictiva*, más aún cuando se trata de instituciones importantes como, por ejemplo, la referida a la prescripción vinculada al sistema constitucional tributario.
5. Las delegaciones genéricas o imprecisas volverían virtualmente inútil el propio sentido o utilidad de la ley autoritativa que, precisamente, existe para definir qué es lo que se delega y qué es lo que se deja fuera del ámbito de la delegación. De lo contrario, bastaría apelar a los mimbres o materias genéricas para que todo tipo de regulación por parte del Poder Ejecutivo sea posible.
6. En el presente caso, no se observa que la Ley Autoritativa N° 30823 haya establecido una específica delegación de facultades al Poder Ejecutivo para modificar las normas relativas a la aplicación temporal en el cobro de los tributos, por lo que este Tribunal considera que el Decreto Legislativo 1421 resulta ser inconstitucional por la forma, pues ha excedido el ámbito de las facultades para legislar en materia tributaria y financiera otorgadas mediante la precitada Ley N° 30823.
7. Para mayor ilustración, corresponde señalar que tal ley autoritativa, en materia tributaria y financiera, delegó expresamente las siguientes facultades:

“Artículo 2. Materias de la delegación de facultades legislativas

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

- 1) En materia tributaria y financiera, a fin de:
 - a) Modificar la Ley del Impuesto a la Renta respecto a los criterios de domicilio de las personas jurídicas; las rentas presuntas y las tasas para los servicios que hayan sido prestados parte en el país y parte en el extranjero; normas sobre precios de transferencia; venta indirecta de acciones; tratamiento de establecimientos permanentes; criterios para determinar cuándo una entidad constituida en el exterior va a ser contribuyente del impuesto a la renta; deducción de gastos empresariales a fin de que estos no se utilicen indebidamente para generar escudos fiscales o financiar gastos personales, pudiendo efectuar modificaciones sobre normas sectoriales; incorporar cláusulas antielusivas específicas; establecer una tasa especial para dividendos en el marco de contratos de estabilidad jurídica para mantener la carga combinada del 33%; las retenciones y pagos a cuenta del impuesto por rentas de segunda y cuarta categoría; regular el tipo de cambio aplicable a operaciones realizadas por personas naturales y sujetos no

domiciliados; obligación de pagar el monto equivalente a la retención en operaciones con sujetos no domiciliados; incorporar una definición de “devengo”; y la determinación del impuesto a la renta de personas naturales, incluyendo renta bruta, renta neta y deducciones, las cuales deberán ser sustentadas con comprobantes de pago, con la finalidad de otorgar seguridad jurídica, reducir la evasión y elusión tributaria, ampliar la base tributaria, simplificar el sistema tributario, mejorar la progresividad del sistema tributario, eliminar posibilidades de arbitraje y fomentar el uso de comprobantes de pago.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

k) Adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones

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

8. Lo que esta última norma únicamente ha señalado y de manera genérica, es que se pueden modificar las normas tributarias con el objetivo de hacer más eficientes los procedimientos tributarios (artículo 2, inciso 1, párrafo g). Sin embargo, esto, como se ha explicado, no puede ser interpretado extensivamente. Vale decir, como una habilitación para regular todo tipo de contenidos y mucho menos aquellos que incidan sobre derechos y garantías reconocidos en el contribuyente.
9. En el ejercicio de esta competencia para delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de normar en determinadas materias, que se supone debe ser excepcional, no son admisibles las delegaciones generales, indefinidas o imprecisas. Tampoco es admisible que en base a ellas se desprendan materias que originariamente no se contemplaron, bajo riesgo de sobrepasar los límites materiales otorgados. Y esto es lo que ha ocurrido en el presente caso con el decreto legislativo materia del mismo, pues en ninguna parte la ley autoritativa se dota de facultades al Ejecutivo para legislar sobre la prescripción tributaria. En consecuencia, debe ampararse la demanda en cuanto se invoca la infracción formal de la Constitución.
10. Cabe señalar que la especificación estricta de la delegación de facultades respecto a asuntos de importancia constitucional como lo es la prescripción tributaria, no es ajeno a tal cumplimiento. Basta observar la Ley 29884, que en su oportunidad delegó facultades al Poder Ejecutivo y expresamente en el literal c1, de su artículo

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

(...)

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

segundo, estableció como materia delegada a la prescripción regulada por el Código Tributario. En dicha ocasión, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo 1113, que incorporó en el inciso 7, al artículo 44, del Decreto Supremo 135-99-EF (TUO del Código Tributario) un supuesto adicional sobre el cómputo de la prescripción tributaria.

11. Por lo demás, es importante resaltar que en nuestro país existe en los últimos años una acentuada tendencia a conferirle al Poder Ejecutivo todo tipo de facultades en materia tributaria, lo que podría llevarnos a un peligroso camino de renuncia o abdicación a potestades esenciales que el Congreso debería asumir de acuerdo con la Constitución y también de afectación de los derechos fundamentales del administrado, sobre todo si tenemos en cuenta que es el Ejecutivo, a través de los órganos competentes, el que se encarga del cobro los tributos.
12. Sobre el particular, la reserva de ley en materia tributaria debe ser entendida en el sentido que en la aprobación de cuestiones relativas a tributos, participe el pueblo a través de sus representantes en el Congreso, los que deberán debatir y formarse una convicción respecto del proyecto, como corresponde. Ello no ocurre si se delegan facultades para regular la materia tributaria al Poder del Estado que finalmente cobrará el tributo.
13. Una cosa es que por excepción el Congreso pueda delegar facultades en materia tributaria, y otra diferente, que lo excepcional se termine convirtiendo en una regla como parece suceder en nuestro medio. Por ello, este Tribunal Constitucional invoca a los poderes del Estado para que facultades en materia tributaria se soliciten y se otorguen de modo excepcional, cumpliendo estrictamente el diseño constitucional tributario establecido por voluntad del legislador constituyente que confiere al Congreso la competencia tributaria bajo el principio de reserva de ley, como garantía de participación del pueblo, a través de sus representantes, en la creación, aprobación, modificación, exoneración o derogación de tributos.

§2. APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

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

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

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

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

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

(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos: salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.
19. El constituyente al introducir esta regla opta por la teoría de los hechos cumplidos fijando el deber de aplicar las normas a todos los supuestos que no se hubiesen concluido con la norma anterior salvo en materia penal cuando favorece al reo.
20. Como se puede apreciar, la norma que se incorpora al sistema no incide sobre las relaciones o situaciones jurídicas propiamente dichas sino respecto de las consecuencias que al momento de su entrada en vigencia se están produciendo y excluye expresamente aquellas que se agotaron en el pasado.
21. La prohibición de la aplicación retroactiva explicitada en el artículo 103 glosado supone un límite claro que impide extender los efectos del nuevo régimen a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que se hubiesen agotado antes de la entrada en vigor de la nueva norma.
22. En relación con lo anterior, este Tribunal ha dicho que "(...) nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes" (Sentencia 0606-2004-AAITC, fundamento 2).
23. En conclusión, existen dos ámbitos en los que no se aplica la norma que se incorpora al ordenamiento:
 1. El de las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas extinguidas al amparo de la norma anterior; y,

2. El de los casos en que la norma penal anterior resulte más favorable para el reo.
24. Lo expuesto *supra* aplica al ámbito de la vigencia de las normas tributarias, incluyendo la retroactividad benigna en los procesos sancionadores, pero a estas se ha añadido una previsión especial por cuanto el artículo 74 establece que “no surten efecto” cuando hayan sido aprobadas en infracción de los principios que dicha disposición desarrolla. Esta particularidad ha permitido que este Tribunal Constitucional declare la inconstitucionalidad de determinadas normas tributarias con efecto retroactivo (vgr. Sentencia 0033-2004-AI/TC).
25. Concordante con el marco constitucional indicado, el artículo X del Título Preliminar del Código Tributario establece que:

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

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

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

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.
28. El instituto de la prescripción en materia tributaria permite liberar al deudor de la obligación tributaria (deuda tributaria y no tributaria), como consecuencia del cumplimiento del plazo establecido por mandato legal para que la Administración requiera su cobro. En dicho sentido, se aprecia que la prescripción es una forma de extinción de la potestad tributaria acorde con el principio de legalidad antes mencionado.
29. Es importante enfatizar que, en nuestro modelo constitucional, el régimen tributario se encuentra a cargo de la Administración Tributaria, que, a su vez, es la responsable de requerir oportunamente el cumplimiento de la deuda (recaudación tributaria), dentro del periodo legalmente establecido para su ejecución, observando cada uno de los principios y derechos que la Constitución establece.

30. Nuestro ordenamiento legal define a la prescripción tributaria en el párrafo final del artículo 27 del Código Tributario, Decreto Legislativo 816, en los siguientes términos: “La prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones”.

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

31. Ahora bien, es importante señalar que el artículo 43 del mencionado Código Tributario establece cuales son los plazos de prescripción de la deuda tributaria —4, 6 o 10 años dependiendo del supuesto aplicable—, mientras que el artículo 44 establece los términos para el inicio de su contabilización y el artículo 45 las formas de interrupción de la prescripción.
32. Si bien es cierto que las mencionadas características son reglas generales, estas permiten conocer con precisión el inicio de la contabilización del plazo que tiene la administración pública para que, en ejercicio de su potestad tributaria, reclame al contribuyente la deuda generada por la obligación del pago de impuestos.
33. En este sentido, las características legales atribuidas por el legislador a la prescripción tributaria, permiten identificar en ella una herramienta jurídica razonable para el cobro de la deuda (tributaria y no tributaria) a favor de la recaudación fiscal, quedando incluso garantizado este si se presentan los supuestos legales de interrupción de su plazo. Sin embargo, tal regulación también se identifica como una garantía a favor del contribuyente, pues le permite, por mandato legal —cumpliendo los requisitos que la ley establece—, liberarse de dicha deuda al cumplirse el plazo establecido, castigando así la inactividad de la administración pública con la extinción de su potestad tributaria (capacidad estatal de determinación y cobro de la obligación tributaria).
34. Es importante precisar que la prescripción tributaria es una institución jurídica que modula los efectos de la inactividad de quien, siendo titular de un derecho o de una facultad, no ejerce la acción para exigirlos durante el lapso predeterminado por la ley, lo que conlleva la pérdida de la posibilidad de accionar su ejercicio. Es importante enfatizar que la inactividad de la administración tributaria no puede ser “*ad infinitum*”, tal es así que el Código Tributario regula la prescripción como una forma de extinción de la potestad tributaria.
35. En particular, la prescripción extintiva es una institución jurídica en virtud de la cual quien tenía derecho a exigir determinada prestación pierde esa posibilidad por el mero paso del tiempo. El obligado se libera del deber de cumplimiento cuando quien tiene la posibilidad de exigírsela no actúa diligentemente.
36. Una institución de esta naturaleza persigue una finalidad clara que consiste en evitar que el ejercicio de la potestad de demandar el cumplimiento de un deber quede abierto indefinidamente.
37. Este Tribunal sostuvo que la prescripción extintiva se encuentra relacionada de modo inescindible con el principio de seguridad jurídica. Al respecto sostuvo que:

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

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

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

40. El artículo 43 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816, dispone que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe:
 1. Como regla a los 4 años;
 2. A los 6 años para quienes no hubieren presentado la declaración;
 3. A los 10 años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.
41. La disposición mencionada regula el plazo aplicable a tres aspectos distintos:
 1. La determinación;
 2. El cobro de obligaciones; y
 3. La aplicación de sanciones.
42. De otra parte, corresponde advertir que la prescripción de las obligaciones está compuesta por un aspecto objetivo que comprende, a su vez, dos elementos: el lapso o *iter* y el punto de inicio del cómputo. De otra parte, existe también un aspecto subjetivo que está referido a la inacción de quien tiene legitimación para exigir el cumplimiento de la obligación.
43. La disposición contenida en el artículo 43 se refiere única y exclusivamente al lapso que debe transcurrir para que opere la prescripción y, como ya se pusiera de relieve, se refiere tanto a la determinación de la obligación tributaria, como a la acción para exigir el pago y para aplicar sanciones.

44. En el presente caso, interesa el aspecto objetivo del plazo para el cobro de obligaciones tributarias o multas (especialmente en lo relacionado con el inicio del cómputo) que es aquello con lo que se relaciona la disposición impugnada del Decreto Legislativo 1421.
45. El Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816, establece en su artículo 44 las reglas para el cómputo del plazo de prescripción:

“Artículo 44.- El término prescriptorio se computará:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.
5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.”

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

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

47. Como se podrá apreciar, estas disposiciones no fijan un plazo diferenciado para la determinación, el cobro o la imposición de sanciones. Naturalmente que solo puede ponerse al cobro lo que se encuentre previamente determinado, pero las normas legales vigentes hasta entonces no fijaban ninguna regla especial sobre el particular.
48. Es a partir de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo 1113 al Decreto Supremo 135-99-EF (Texto Único Ordenado del Código Tributario) que se diferencia el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones orientadas a determinar la obligación tributaria o imponer sanciones del aplicable al inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago.
49. El artículo 4 de dicho decreto legislativo introduce el inciso 7 en el artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario disponiendo que el término prescriptorio se computará:

“Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas”.

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

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

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

“(...) una vez que ha ocurrido el inicio y el cuerpo del plazo viene transcurriendo, no es posible que se produzca un "nuevo inicio" referido a este mismo plazo, sino que solamente podría ocurrir que el que ya venía corriendo sea interrumpido”.
55. Este criterio condujo a decidir que la modificación en el punto de inicio del cómputo del plazo de prescripción incorporado en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario por el Decreto Legislativo 1113 solo podía tener efecto desde que este entrara en vigencia sin que resulte aplicable a los casos en los que el plazo se había comenzado a computar.
56. Efectivamente, en dicha resolución se dejó establecido con carácter de precedente de observancia obligatoria que:

"El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44 del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo”.
57. Este criterio interpretativo no vincula más que a los órganos de la administración tributaria por cuanto de acuerdo con el artículo 154 del Código Tributario puede ser modificado por vía reglamentaria o por ley.

58. Naturalmente que tampoco puede ser considerado como criterio vinculante para este Tribunal Constitucional que ha sido diseñado por la norma fundamental como “Órgano de control de la Constitución”.
59. Corresponde advertir que como señala el Poder Ejecutivo en su contestación de demanda, el Tribunal Fiscal en resoluciones posteriores a la publicación de la norma impugnada en autos no siguió el mismo criterio respecto del cambio del punto de inicio de la prescripción.
60. Efectivamente, en el Expediente 00753-4-2019 dejó sentado que:

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

61. Esta resolución no tiene carácter de precedente de observancia obligatoria, pero en todo caso revela un criterio interpretativo objetivamente diferente al que usara cuando emitió la Resolución 09789-4-2017. Naturalmente que ni aquella ni esta constituyen un criterio- que resulte vinculante para este órgano de control de la Constitución como ya se advirtiera *supra*.
62. Francisco Egtügueren, en el informe aportado por el Poder Ejecutivo, sostiene que la norma impugnada buscó corregir la errada interpretación adoptada por la resolución del Tribunal Fiscal 09789-4-2017 “procediendo a precisar la adecuada interpretación y aplicación que correspondía dar a la norma contenida en el Decreto Legislativo 1113” (fojas 291 vuelta del expediente).
63. Al respecto, debe comenzarse señalando que solo puede ser considerada como una norma interpretativa aquella que declara o fija el sentido de otra que fue dictada con anterioridad pero sin modificar su alcance o contenido.
64. Este Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de advertir sobre el riesgo que pueden entrañar las normas presuntamente interpretativas que en realidad fijan nuevas reglas:

“El problema que se plantea con este tipo de normas es que a veces el Legislador pretende atribuir un efecto interpretativo a normas que, en el fondo, no lo son. Estas aparentes normas interpretativas deberían entrar en vigencia a partir del día siguiente de su publicación, y no

desde la entrada en vigencia de la supuesta norma interpretada, ya que en estos casos no existe una unidad normativa esencial entre ambas normas” (Sentencia 0002-2006-PI, fundamento jurídico 22).

65. La Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 se limita a disponer que el plazo de prescripción “(...) para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario”.
66. La disposición cuestionada incide sobre aquellos casos en los que el término prescriptorio para exigir el pago comenzó a contarse conjuntamente con el aplicable a la determinación o imposición de sanciones, es decir, los anteriores a la separación de ambos plazos que, como ya se señalara, ocurrió con la vigencia del Decreto Legislativo 1113.
67. Queda claro que no introduce una regla interpretativa desde el momento que no discrimina entre las normas que podrían desprenderse de la disposición optando por alguna de ellas, sino que se limita a fijar autónomamente un nuevo momento para iniciar el cómputo de la prescripción.
68. Por lo tanto, corresponde descartar la posibilidad de que la regla sometida a control pueda ser considerada como interpretativa en los términos planteados en el informe citado que aportara el Poder Ejecutivo.
69. Este Tribunal Constitucional advierte que la disposición impugnada no modifica el lapso por el que se extiende la prescripción, que efectivamente es el elemento que transcurre, sino que varía el otro elemento objetivo que es el punto de inicio del cómputo que resulta fijo y, por lo tanto, incide en todos aquellos casos en que la prescripción hubiese comenzado a desarrollarse.
70. De esta forma, queda claro que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 supone una aplicación retroactiva de un nuevo punto de inicio del cómputo de la prescripción a casos en los que dicho evento ya se había producido y, por lo tanto, se infringe el artículo 103 de la Constitución.
71. No se trata de una forma de reconocer derechos adquiridos, este Tribunal mantiene su uniforme jurisprudencia en torno a la efectividad y vigencia de la teoría de los hechos cumplidos como criterio recogido en el artículo 103 de la Constitución.
72. El *quid* de la cuestión en este caso es que la norma sometida a control resulta aplicable a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas *existentes* pero afecta a unas que ya agotaron su efecto en el pasado, cuando se puso en marcha el plazo de prescripción.

73. Queda claro entonces que la disposición objeto de control se encuentra reñida con el principio constitucional de irretroactividad de las normas jurídicas al aplicarse a situaciones previamente agotadas.
74. Una interpretación distinta conduciría a la posibilidad de que el Congreso de la República por medio de la ley o el Poder Ejecutivo a través de la legislación delegada vayan modificando en forma periódica y retroactiva el punto de inicio del cómputo del plazo de prescripción y, en consecuencia, las obligaciones tributarias nunca prescribirían, dejando al contribuyente en una relación jurídica que nació asimétrica, en una totalmente arbitraria.
75. Esto no quiere decir que el legislador no pueda introducir en el ordenamiento disposiciones que modifiquen el inicio del cómputo del plazo de prescripción de cualquier tipo de obligación incluidas las tributarias. Por supuesto que puede, siempre que lo haga de conformidad con los parámetros constitucionales, pero dicha norma no podrá surtir efectos retroactivos que supongan un nuevo inicio del cómputo del plazo de prescripción.
76. Efectivamente, el momento de inicio del plazo de prescripción es un hecho que no transcurre, sucede inmediatamente cuando se produce el supuesto previsto por la ley y, por lo tanto, cualquier modificación de este aspecto se aplicará a partir de la entrada en vigor de la nueva norma.
77. Una previsión legal que modifique el momento a partir del cual se computa el plazo de prescripción aplicable a situaciones previamente agotadas supondría una infracción del principio de irretroactividad reconocido por el artículo 103 de la Constitución que se mencionara *supra*.
78. Atendiendo a lo expuesto, corresponde declarar fundada la demanda y, en consecuencia, inconstitucional la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.
79. Respecto a la aplicación de la presente sentencia en el tiempo, esta surtirá efectos a partir de su publicación, lo que supone que se aplique solo a situaciones jurídicas que se produzcan desde ese momento.
80. Finalmente, y a fin de evitar que en lo sucesivo el legislador derivado se exceda en la emisión de normatividad que tienda a habilitar la potestad tributaria sine die, este Tribunal considera que las reglas para el cómputo del inicio del plazo de prescripción establecidas en el artículo 44 del Código Tributario (Decreto Legislativo 816) y el inciso 7 del artículo 44 del Decreto Supremo 135-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, se encuentran circunscritas en cuanto a su interpretación al cumplimiento estricto de los plazos de prescripción establecidos por el artículo 43 del Código Tributario, no debiendo excederse los procesos de fiscalización tributaria y el cobro de la deuda determinada, de dichos plazos.

III. FALLO

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

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

Publíquese y notifíquese.

SS.

LEDESMA NARVÁEZ

FERRERO COSTA

MIRANDA CANALES

BLUME FORTINI

RAMOS NÚÑEZ

SARDÓN DE TABOADA

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA