

**REVISTA PERUANA DE
DERECHO CONSTITUCIONAL**

Nº 13

**CONSTITUCIÓN
Y NATURALEZA**

CENTRO DE ESTUDIOS CONSTITUCIONALES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ

Contenido

Ernesto Blume Fortini

PRESENTACIÓN.....	17
-------------------	----

SECCION ESPECIAL (Constitución y Naturaleza)

Damián Armijos Álvarez

DERECHOS DE LA NATURALEZA Y SU EXIGIBILIDAD JURISDICCIONAL.....	29
---	----

Alan E. Vargas Lima

EL DIÁLOGO JURISPRUDENCIAL ACERCA DE LA IMPORTANCIA DE LA CONSTITUCIÓN ECOLÓGICA. APUNTES SOBRE SU DESARROLLO EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL COMPARADA Y BOLIVIANA*	53
---	----

11

Nadia Paola Iriarte Pamo

EL DERECHO AL MEDIO AMBIENTE SANO Y SU DESARROLLO POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS.....	81
--	----

Carlos Trinidad Alvarado

BASES CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL	105
--	-----

Daniel Yacolca Estares

POSIBILIDAD DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN EL PERÚ DESDE UNA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL Y LEGAL.....	149
--	-----

Beatriz Franciskovic Ingunza

LA AUSENCIA DE REGULACIÓN NORMATIVA DE LA PROTECCIÓN JURÍDICA DE LOS ANIMALES EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ	157
--	-----

Luis R. Sáenz Dávalos

EL DILEMA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACION A LAS PELEAS DE TOROS, PELEAS DE GALLOS, CORRIDAS DE TOROS Y OTROS ESPECTACULOS PARTICULARMENTE VIOLENTOS. REFLEXIONES SOBRE UN DEBATE INACABADO Y UNA SOLUCION AÚN PENDIENTE	181
---	-----

SECCIÓN MISCELÁNEA

Néstor Pedro Sagüés

JUSTICIA DIGITAL Y DERECHOS FUNDAMENTALES 22 I

Domingo García Belaunde

LOS ORÍGENES DEL PRECEDENTE CONSTITUCIONAL EN EL PERÚ..... 23 I

Manuel Jesús Miranda Canales

REFLEXIONES CONSTITUCIONALES SOBRE EL BICENTENARIO DE NUESTRA INDEPENDENCIA.

A PROPÓSITO DE LA LABOR DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LA DEFENSA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES..... 255

Aníbal Quiroga León

LA VACANCIA PRESIDENCIAL POR INCAPACIDAD MORAL PERMANENTE.

UNA MIRADA CONSTITUCIONAL 26 I

Pedro A. Hernández Chávez

EL CONTROL JURISDICCIONAL DEL JUICIO POLÍTICO.

APUNTES SOBRE LAS INFRACCIONES CONSTITUCIONALES..... 285

Óscar Díaz Muñoz

LA ASISTENCIA RELIGIOSA EN EL ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL PERUANO... 33 I

Marco A. Huaco Palomino

POR UNA DOCTRINA CONSTITUCIONAL –Y LAICA– SOBRE LA LAICIDAD.

UNA RÉPLICA A FERRER ORTIZ 345

Areli Valencia Vargas

CONTEXTUALISMO Y DESIGUALDADES SISTÉMICAS.

APUNTES DESDE UNA MIRADA SOCIO-JURÍDICA..... 379

María Candelaria Quispe Ponce

ESTEREOTIPOS DE GÉNERO EN LAS RESOLUCIONES JUDICIALES SOBRE DERECHOS DE LAS MUJERES.

ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y DE LA CORTE IDH 399

Melissa Fiorella Díaz Cabrera

EL ENFOQUE BASADO EN DERECHOS HUMANOS Y SU INCIDENCIA EN POLÍTICAS PÚBLICAS DE LOS DERECHOS SOCIALES A PARTIR DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	429
--	-----

José Reynaldo López Viera

EL ROL DE LOS JUECES CONSTITUCIONALES EN EL DESARROLLO DEL ESTADO CONSTITUCIONAL	447
--	-----

Roberto Cabrera Suárez

ESTADO DE DERECHO Y DESIGUALDADES SOCIALES. APROXIMACIÓN DESDE UNA TEORÍA DECADIMENSIONAL DEL ESTADO	467
---	-----

Roslem Cáceres López

CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCESO PENAL MILITAR POLICIAL.....	479
--	-----

Miguel Alejandro Estela La Puente

FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL DECRETO DE URGENCIA.....	505
---	-----

Christian Donayre Montesinos

UNA MIRADA CRÍTICA AL NUEVO CÓDIGO PROCESAL CONSTITUCIONAL. CAMBIOS INNECESARIOS Y RETOS DE UNA REFORMA	531
--	-----

13

Luis Andrés Roel Alva

EL DERECHO A LA NACIONALIDAD. UN DERECHO FUNDAMENTAL QUE NUNCA SE DEBE VOLVER A PERDER POR EL ARBITRIO DEL ESTADO	549
---	-----

Raffo Velásquez Meléndez

RÉGIMEN JURÍDICO DE LA EXTINCIÓN DE DOMINIO. ACLARACIÓN DE ENIGMAS Y LAGUNAS EN LA EXTINCIÓN DE DERECHOS REALES ILÍCITOS.....	563
---	-----

Alfredo Orlando Curaca Kong

EMMANUEL JOSEPH SIEYÈS Y DOS CONTRIBUCIONES AL DERECHO CONSTITUCIONAL. UNA BREVE MIRADA	615
--	-----

Manuel Bermúdez Tapia

LA ALIANZA DEL PACÍFICO, EL ACUERDO DE PAZ EN COLOMBIA Y LA GEOPOLÍTICA SOBRE EL NARCOTRÁFICO.....	623
--	-----

SECCIÓN
JURISPRUDENCIA COMENTADA

Mario Gonzalo Chavez Rabanal

COMPETENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LA CONFIGURACIÓN DE LAS
POLÍTICAS DE GOBIERNO: LA SENTENCIA ESTRUCTURAL.

APROPÓSITO DEL CASO LUIGI CALZOLAIO, EXP. 02566-2014-PA/TC-AREQUIPA... 641

Luciano López Flores

EL FALLO SOBRE LA VACANCIA POR PERMANENTE INCAPACIDAD MORAL DEL PRE-
SIDENTE DE LA REPÚBLICA.

¿EL PODER QUE PENDE DE UN HILO? 661

Guillermo Martín Sevilla Gálvez

CONDENA DEL ABSUELTO.

COMENTARIOS A LA SENTENCIA EMITIDA POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
EN EL EXPEDIENTE 4374-2015-PHC/TC 711

14

Berly Javier Fernando López Flores

ORGANIZACIONES DE USUARIOS DE AGUA ¿ASOCIACIONES CIVILES O ASOCIACIO-
NES PRIVADAS DE CONFIGURACIÓN LEGAL?

REFLEXIONES SOBRE LA SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXP. 00018-2014-PI/TC
(ACUMULADO) 725

Susana Távara Espinoza

EL CASO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE OBLIGACIONES TRIBU-
TARIAS.

COMENTARIOS JURISPRUDENCIALES A LA SENTENCIA DEL EXP. 00004-2019-PI/
TC (PLENO. SENTENCIA 556/2020) 735

Rafael Rodríguez Campos

CUANDO LA LEY ESTÁ POR ENCIMA DE LA CONSTITUCIÓN.

REFLEXIONES CONSTITUCIONALES SOBRE EL CASO ÓSCAR UGARTECHE. MATRI-
MONIO IGUALITARIO..... 749

SECCIÓN CLÁSICOS

Rosa Dominga Perez Liendo

UN ASPECTO DE LA HISTORIA DEL DERECHO PERUANO.

LAS CONSTITUCIONES 777

SECCIÓN DOCUMENTOS

Asamblea Constituyente 1978-79

DEBATE SOBRE LA CREACIÓN DEL TGC DURANTE LA ASAMBLEA CONSTITUYENTE 1978-79.....

797

SECCIÓN RESEÑAS BIBLIOGRÁFICAS

15

Luis R. Sáenz Dávalos

LIBERTAD RELIGIOSA Y ACONFENSIONALIDAD DEL ESTADO PERUANO..... 867

Dante Martin Paiva Goyburu

LECCIONES DE DERECHO PÚBLICO CONSTITUCIONAL..... 873

Luis R. Sáenz Dávalos

EL AMPARO VIRTUAL..... 879

Alfredo Orlando Curaca Kong

EL HABEAS DATA EN LA ACTUALIDAD. POSIBILIDADES Y LÍMITES..... 883

El caso del cómputo del plazo de prescripción de obligaciones tributarias

Comentarios jurisprudenciales a la Sentencia del Exp. 00004-2019-PI/TC (Pleno. Sentencia 556/2020)

✍ SUSANA TÁVARA ESPINOZA*

1. Consideraciones introductorias

1.1 Normas sometidas a control y Delimitación del Petitorio

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

735

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 la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago, sino que se aplicaban reglas generales.

* Abogada, docente de AMAG y universitaria, ex Secretaria General del Tribunal Constitucional, actual Directora Académica del Centro de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional.

- 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.
- 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.
- 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.

Con fecha 22 de setiembre de 2020, se produjo la votación de la presente sentencia y no alcanzó los cinco votos conformes por la inconstitucionalidad de la disposición legal impugnada, correspondiendo declarar **INFUNDADA** la demanda, conforme a lo previsto en el artículo 5, primer y segundo párrafos, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

La votación arrojó el siguiente resultado:

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

737

2. La ponencia en minoría

2.1 Análisis de constitucionalidad por la forma del Decreto Legislativo 1421

- 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.

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.

- 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.
- 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.
- Es importante resaltar que en nuestro país existe en los últimos años una acentuada tendencia a conferirle al Poder Ejecutivo todo tipo de facultades en materia tributaria, lo que podría llevarnos a un peligroso camino de renuncia o abdicación a potestades esenciales que el Congreso debería asumir de acuerdo con la Constitución y también de afectación de los derechos fundamentales del administrado, sobre todo si tenemos en cuenta que es el Ejecutivo, a través de los órganos competentes, el que se encarga del cobro de los tributos.

2.2. Aplicación de las normas tributarias en el tiempo:

- 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:

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

(...)

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

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

739

- 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.
- Existen dos ámbitos en los que no se aplica la norma que se incorpora al ordenamiento: a) El de las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas extinguidas al amparo de la norma anterior; y, b) El de los casos en que la norma penal anterior resulte más favorable para el reo.
- 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).

- 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).

2.3. Sobre la prescripción tributaria y el principio de seguridad jurídica

- 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.
- 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.
- 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.

2.4. Análisis de constitucionalidad por el fondo del Decreto Legislativo 1421

- 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.
- 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.

- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- En tal sentido, se opta por 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. Así como, **INTERPRETAR** que las reglas para el cómputo del inicio del plazo de prescripción establecidas en el artículo 44 del Código Tributario (Decreto Legislativo 816) y el inciso 7 del artículo 44 del Decreto Supremo 135-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, se encuentran circunscritas al cumplimiento estricto de los plazos de prescripción regulados por el artículo 43 del Código Tributario, no debiendo excederse de dichos plazos los procesos de fiscalización tributaria y de cobro de la deuda determinada.

3. Sobre los votos singulares para el presente caso

3.1. Voto del Magistrado Ferrero Costa

- El voto enfatiza el tema de ley autoritativa nos parecen muy amplias y generales para el contenido específico de la Disposición impugnada, que legisla

sobre el inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria.

- En efecto, la prescripción que aquí nos ocupa es la llamada “prescripción extintiva”, que es el instituto jurídico con el cual, por el transcurso del tiempo, se extingue la acción. No es pues un procedimiento tributario, como lo demuestra también su ubicación en el Código Tributario, por si no fuera suficiente el argumento conceptual apuntado.
- Como es obvio, el sentido de nuestro voto en modo alguno va dirigido a que el fisco deje de cobrar sus justas acreencias. Pero la recaudación tributaria debe desenvolverse dentro de los cauces del ordenamiento constitucional y a esta exigencia se concreta nuestro pronunciamiento, aunque resulte minoritaria defensa de estaverdad. El voto es fundado, únicamente por la inconstitucionalidad de forma de la Primera Disposición Complementaria-Transitoria del Decreto Legislativo 1421.

3.2. Voto Singular de la Magistrada Ledesma Narváez

- El voto es porque se declare **INFUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421. Mis argumentos principales son los siguientes:
- No existen vicios de forma en dicha disposición del Decreto Legislativo 1421, pues: i) respeta la “materia específica” delegada; ii) así ya se pronunció este mismo Pleno del Tribunal Constitucional, en casos similares; y, iii) el Congreso de la República, al revisar la materia delegada, ratificó que tal decreto respetaba la materia específica delegada por la respectiva ley autoritativa.
- No existen vicios de fondo en dicha disposición del Decreto Legislativo 1421, pues: i) mientras no culmine el plazo de prescripción para determinar la deuda por parte de la administración tributaria, en virtud a la *teoría de los hechos cumplidos*, una norma, cuya entrada en vigencia se produjo antes de que culmine el plazo de prescripción antes referido, puede introducir una nueva causal de interrupción del plazo de prescripción para determinar la deuda: *la prescripción sólo se gana cuando culmina el respectivo plazo*; y, ii) antes de la expedición de la disposición cuestionada (Primera Disposición

Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, año 2018), en el ordenamiento jurídico ya se había distinguido el inicio del «*plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria y para la imposición de sanciones*» del inicio del «*plazo de prescripción para exigir el cobro de la aludida deuda tributaria*». Ello se precisó especialmente en el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113 que incorporó el inciso 7 al artículo 44 del Código Tributario.

- En cuanto a los vicios de forma, la parte demandante sostiene que dicha disposición ha contravenido lo dispuesto en los artículos 101.4 y 104 de la Constitución así como en la ley autoritativa, Ley 30823, “Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado”, que fue publicada el 19 de julio de 2018 en el diario oficial “*El Peruano*”.
- En lo que respecta a los presuntos vicios de fondo, la parte demandante considera que la disposición cuestionada ha vulnerado los principios constitucionales de irretroactividad de las leyes y de seguridad jurídica.
- En suma, solo puede considerarse que lo que se agota es el plazo de prescripción, pero no el inicio del cómputo del mismo. Por el contrario, y en relación a la aplicación del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, sostener que dicha norma no resultaba aplicable a aquellos casos en los que el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se había iniciado hasta el 1 de enero de 2012 y que se encontraban en trámite o pendiente de resolución, no es sino, en el fondo, invocar la teoría de los derechos adquiridos.
- En ese sentido, la disposición impugnada, al recoger dicha interpretación, que es la que se desprende del ordenamiento jurídico-constitucional, según lo indicado previamente, no hace sino insistir en la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos y en plena observancia del principio de no retroactividad, de acuerdo a la Constitución. Por lo tanto, concluye que la disposición cuestionada no vulnera el principio de irretroactividad de las normas. Por esta razón, voto por desestimar la demanda en dicho extremo.

3.3. Voto Singular del Magistrado Miranda Canales

- El magistrado se refiere en primer lugar a la inconstitucionalidad por la forma. Como es de verse, el legislador habilitó al Poder Ejecutivo para emitir nomas orientadas a “contar con procedimientos tributarios más eficientes” así como para “fortalecer y optimizar” la gestión de la Sunat garantizando el adecuado cumplimiento de sus funciones. En este sentido, cabe concluir que la disposición impugnada se encuentra relacionada con la materia delegada.
- En cuanto a la inconstitucionalidad por el fondo, considero que la prescripción extintiva aplicada en materia tributaria no puede ser entendida desde su parte objetiva, con dos elementos (trascuro del tiempo y punto de inicio), pues dicho instituto jurídico se funda únicamente en el paso del tiempo, el cual comprende un punto de inicio y fin para su aplicación, pero ello no significa en modo alguno que sean momentos distintos al hecho, son parte del mismo hecho que resulta ser indivisible. El voto es por declarar **INFUNDADA** la demanda.

744

3.4. Voto Singular del Magistrado Espinosa-Saldaña Barrera

- El tema del control de la legislación delegada no es una materia nueva para este Tribunal, el cual, en reiteradas ocasiones, siguiendo lo señalado en el artículo 104 de la Constitución vigente, ha reconocido que los Congresos pueden delegar facultades en los Gobiernos, mediante la ley autoritativa correspondiente, la cual, en primer lugar, fijará las materias que puede abarcar la legislación delegada (con excepción de las materias que son indelegables a la Comisión Permanente, que están claramente establecidas en el artículo 101 inciso 4 de nuestro texto constitucional).
- Además, nuestro Tribunal ha establecido una noción de lo que debe entenderse como legislación delegada (STC 0012-2011-PI/TC). En esa misma sentencia ha hecho importantes precisiones sobre los límites de la legislación delegada, que pueden ser de carácter temporal o material. Es más, y ya entrando a lo estrictamente tributario, este Tribunal ha establecido relevantes pautas en materias como las del tratamiento especial que debe proporcionarse a determinadas zonas del país, de acuerdo con el artículo 79 de nuestra Constitución (STC 0016-2007- PI/TC).

- Sin embargo, y hasta la dación del Decreto Legislativo 1113, el 28 de septiembre de 2012, el Código Tributario solamente tenía referencias genéricas a la prescripción de las deudas tributarias en su artículo 43, y mejores precisiones acerca de la prescripción de la determinación de la deuda tributaria, más no del pago de la deuda tributaria. Eso es justamente lo que remedia el Decreto Legislativo 1113, cuya vinculación con su ley autoritativa y la constitucionalidad de su contenido no se discutió, incluyendo un inciso 7 en el artículo 44 del Código Tributario, destinado precisamente a establecer un plazo de prescripción de hasta cuatro años para el cobro de una deuda tributaria.
- Con el debido respeto que me merece el Tribunal Fiscal, aquí hay varias objeciones a la vista. En primer lugar, la aprobación, modificación y determinación de condiciones de los diferentes tributos son materias que se guían por los principios de reserva de ley y legalidad, y, hasta dónde todos(as) sabemos, el Tribunal Fiscal es un muy respetable Tribunal Administrativo. En segundo término, su pronunciamiento aprobado en pleno con carácter de precedente (en rigor es innecesario hablar de “precedentes de observancia obligatoria”, por redundante, ya que todo precedente genera reglas, y éstas, como todos(as) conocemos, son de observancia obligatoria) confunde dos momentos distintos (determinación y deuda), y trata de hacerlos correr en paralelo, cuando uno de ellos (el pago de la deuda) no se puede dar sin la especificación de la deuda).
- Es claro entonces cuál era el alcance del Decreto Legislativo 1421, y cómo lo allí previsto se encuentra perfectamente ubicado dentro de los márgenes de la ley autoritativa 30823. Debe además tenerse presente que ya el Tribunal Constitucional peruano ha señalado que la autorización a una legislación delegada no puede ser detallada sobre lo que se delega, pues, caso contrario, se hace innecesario recurrir al mismo mecanismo de la legislación delegada (STC 0022- 2011-PI/TC).
- No hay pues aquí supuesto alguno de una alegada retroactividad en perjuicio de los demandantes. Pero tampoco encuentro válido alegar que el Decreto Legislativo 1421 genere situaciones reñidas con la seguridad jurídica. Entre ellas están las SSTC 016-2002-PI/TC, 0012-2003-PI/TC y acumuladas. Lo común en todos pronunciamientos es que no puede hablarse

de perjuicio a la seguridad jurídica, si el cambio producido es contrario a Derecho, y en perjuicio de los ciudadanos(as).

- Nada de ello existe en el presente caso. Aquí el cambio introducido por el Decreto Legislativo 1421 solamente implica dejar de lado un pleno administrativo confuso y con discutible competencia para afirmar lo que afirmó, y la vuelta a los parámetros tal cual como ya estaban consagrados en el Decreto Legislativo 1113, que, por cierto, no tenía antecedentes claros en la regulación del plazo de prescripción de cobro de deudas tributarias, pues en rigor fue el primer pronunciamiento específico emitido al respecto. El voto es también por declarar **INFUNDADA** la demanda.

3.5. Voto Singular del Magistrado Ramos Núñez

- Al respecto, el magistrado estima que, si bien el texto de la disposición impugnada pudo haber sido redactado de mejor manera para evitar equívocos, considero a diferencia de la ponencia, que esta disposición no resultaría contraria a la Constitución. En el siguiente apartado explicaré las razones por las que estimo que la disposición cuestionada resulta válida desde el punto de vista constitucional.
- No cabe que se declare la inconstitucionalidad de una disposición si, entre sus normas, esto es, los sentidos interpretativos de una disposición legislativa, es posible hallar una que sea compatible con la Constitución. [...] la declaración de invalidez constitucional siempre debe ser la *ultima ratio* a la que este Tribunal (y los jueces del Poder Judicial, desde luego) acuda: “Los jueces y tribunales –entre los que se ha incluido este mismo Tribunal, dice la Segunda Disposición General de la LOTC- sólo inaplican las disposiciones que estimen incompatibles con la Constitución cuando por vía interpretativa no sea posible la adecuación de tales normas al ordenamiento constitucional” [Expediente 0002-2003-PI/TC, fundamento 7].
- Del contenido en el inciso h) del artículo 2 de la Ley 30823, se aprecia que se fija un marco de delegación suficiente para contemplar como materia delegable la prescripción de las deudas tributarias, toda vez que ello forma parte del marco normativo que coadyuva a garantizar el cumplimiento de sus funciones. Por lo tanto, la Ley 30823 contempla una habilitación que no trastoca los principios de legalidad y reserva de ley, debiendo ser

declarado constitucional el Decreto Legislativo 1421. Sin perjuicio de ello, con la finalidad de evitar procesos que generen gasto público y confusiones, se debe exhortar al Congreso de la República para que en futuras delegaciones de las facultades que concedan, la Ley autoritativa a expedir procure contener un listado más específico de todos los aspectos a ser legislados por el Poder Ejecutivo.

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

747

4. Conclusiones de la sentencia

- La sentencia constituye una serie de posiciones de cada uno de los magistrados que conforman el Colegido. Es por ello, que resulta bastante amplia y se termina publicando con una razón de relatoría.
- Mi opinión personal es la expuesta por la ponencia original, esto es, debió declararse Fundada la demanda, tanto por la forma, como por el fondo. Es por ello, que me he detenido en el análisis de dicha posición.
- Respecto a la inconstitucionalidad formal en el caso del Decreto Legislativo 1421 resulta ser inconstitucional por cuanto ha excedido el ámbito de las facultades para legislar en materia tributaria y financiera otorgadas mediante ley autoritativa, Ley 30823. Ello, pues 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.

- En tal sentido, 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, debiendo estimar la demanda en este extremo.
- Sobre la prescripción, lo señalado en la ponencia, 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.
- Respecto a la aplicación de la presente sentencia en el tiempo, esta surtiría efectos, a partir de su publicación, lo que supone que se aplique solo a situaciones jurídicas que se produzcan desde ese momento.