

LA PRESCRIPCION EXTINTIVA: NATURALEZA JURIDICA Y LOS ALCANCES DE SU INTERRUPCION EN MATERIA TRIBUTARIA

Luis Liov Valle Uribe

1. INTRODUCCION

La prescripción extintiva es una institución jurídica de vital importancia para el orden y la seguridad jurídica, la misma que toma una relevancia particular en el ámbito del Derecho Tributario pues limita el poder que la Administración Tributaria tiene frente a los contribuyentes al circunscribir el ejercicio de sus facultades a determinados plazos de tiempo.

En ese sentido, el objeto del presente trabajo busca analizar dicha institución jurídica con especial hincapié en la determinación de los alcances de su interrupción a tenor de lo dispuesto en el artículo 45 del Código Tributario. Para ello, comenzaremos este trabajo haciendo un pequeño recorrido a la naturaleza jurídica y efectos de la prescripción extintiva en general, para luego centrarnos ya en el análisis mismo del referido artículo 45 determinando así, a través de dos interpretaciones de éste último, si la interrupción de la prescripción tributaria se entiende referida únicamente a la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria previamente determinada o, por el contrario, si se extiende a las demás facultades de la Administración Tributaria, vale decir, verificación o fiscalización, determinación y aplicación de sanciones.

2. CONCEPTO Y NATURALEZA JURIDICA DE LA PRESCRIPCION EXTINTIVA

La prescripción extintiva es una institución jurídica creada por el derecho a fin de que, ante la inacción del acreedor de una relación jurídica patri-

monial durante el transcurso de un tiempo determinado por ley, se genere el nacimiento de un derecho potestativo a favor de su deudor, de modo tal que éste último pueda destruir el derecho de crédito que el primero tenía en su contra.

De esta manera, la prescripción extintiva otorga al deudor de una relación jurídica patrimonial el derecho a no pagar su acreencia sin que ello le signifique incurrir en incumplimiento. Nuestra jurisprudencia casatoria ha recogido dicho criterio al señalar que la normativa referida a la prescripción está orientada a destruir el derecho, esto es, a “*extinguir definitivamente el derecho material*”.¹

Este “efecto destructor” inherente a la prescripción extintiva ha llevado a algunos autores a considerar a dicha institución como una forma de extinción de obligaciones. Como se señalará más detalladamente en el punto tercero de este trabajo, consideramos que dicha afirmación es relativa toda vez que la prescripción únicamente podría extinguir la obligación cuando aquélla es efectivamente invocada por el deudor ya que, como derecho potestativo que es, aquél podrá no invocarla o incluso renunciar a la misma, supuestos en los cuales aún cuando haya transcurrido el tiempo prescrito por ley, su acreedor podrá válidamente dirigirse contra él y cobrarle su acreencia, no pudiendo por tanto en tales casos hablarse de extinción de la obligación.

Dicho esto y continuando con la posición de los referidos autores, consideramos que la prescripción únicamente produciría sus efectos extintivos cuando el deudor, u otras personas legitimadas para su ejercicio, decidan ejercerla en vía de excepción judicial o extrajudicial según el sistema correspondiente. Así lo señala nuestro Código Civil en su artículo 1992 al establecer que el juez no podrá fundar sus fallos en la prescripción si no ha sido invocada.

Por otro lado, existe un consenso en la doctrina al considerar como fundamento de la prescripción extintiva a la seguridad jurídica. Sobre el particular, Ennecerus, Kipp y Wollf, han señalado lo siguiente:

“(...) la prescripción sirve a la seguridad general del derecho y a

¹ Casación No. 1473-98 del 9 de noviembre de 1998. En: *Diálogo con la Jurisprudencia*. Año VIII, No. 46. Julio de 2002. Lima, Gaceta Jurídica, p. 232.

*la paz jurídica, las cuales exigen que se ponga un límite a las pretensiones jurídicas envejecidas”.*²

En la misma línea de pensamiento se pronuncia Puig Brutau, quien señala lo siguiente:

*“(…) la prescripción extintiva encuentra su justificación en la necesidad de poner término a la incertidumbre de los derechos y en la presunción de abandono por parte de su titular”.*³

Por su parte, Belaúnde Guinassi afirma que:

*“El fundamento jurídico para admitir la prescripción (...) se encuentra en que las obligaciones están condicionadas por el tiempo y si no se ejecutó en un lapso determinado por el titular del derecho, se debe presumir que hay abandono de éste, y como no es posible mantener la incertidumbre frente a un derecho no exigido, frente a la inacción se aceptó la prescripción (...)”.*⁴

Tal y como indican los autores previamente citados, el derecho no quiere que los deudores estén sujetos a la incertidumbre de pretensiones eternas de sus acreedores ya que ello generaría un estado de inseguridad en las relaciones jurídicas. Por tal razón, como bien señala Rubio Correa, a fin de no proteger eternamente a titulares de derechos no ejercidos, y de dotar de seguridad a las relaciones jurídicas, el derecho ha establecido plazos de tiempo que, luego de transcurridos automáticamente hacen desaparecer tal protección.⁵

De otra parte, y adentrándonos ya un poco en el objeto central de este trabajo, debemos señalar que la prescripción extintiva en materia tributa-

² ENNECERUS, Ludwig, KIPP, Theodor y Martin WOLFF. Tratado de Derecho Civil. Tomo Primero. Parte General. Volumen Segundo. Nacimiento, Extinción y Modificación de los Derechos Subjetivos. Pretensiones y Excepciones. Ejercicio y Aseguramiento de los Derechos. Barcelona: Bosch, 1981, p. 1017.

³ PUIG BRUTAU, José. Caducidad y Prescripción Extintiva. Bosch: Barcelona, 1986, p. 14.

⁴ BELAUNDE GUINASSI, Manuel. Código Tributario concordado y comentado. Editorial Desarrollo S.A., Lima, p. 595.

⁵ RUBIO CORREA, Marcial. Prescripción, Caducidad y otros conceptos en el nuevo Código Civil. Lima: Fundación M. J. Bustamante De la Fuente, 1987, p. 14.

ria a pesar de presentar caracteres propios, dado el carácter autónomo del derecho tributario, tiene una orientación normativa similar a la de la prescripción extintiva civil y, al igual que ésta última, tiene como su fundamento a la seguridad jurídica.⁶

3. EFECTOS DE LA PRESCRIPCION EXTINTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

Después de haber precisado los alcances conceptuales de la prescripción extintiva consideramos pertinente determinar cuáles son los efectos de la misma, a la luz de las tres posturas doctrinales más importantes que existen al respecto.

Para un grupo de autores la prescripción (i) extinguiría la acción y el derecho; (ii) para otro, extinguiría únicamente la acción; y, (iii) para un tercer grupo no extinguiría ni la acción ni el derecho. Como se puede apreciar, los efectos de la prescripción giran entorno a la extinción de dos conceptos: el derecho y la acción. Analizaremos por separado ambos efectos extintivos para luego señalar a cuál de las referidas posturas nos adherimos.

La prescripción extinguiría el derecho

De acuerdo con la primera postura doctrinal mencionada, luego de transcurrido el plazo prescriptorio el acreedor habría perdido el derecho a cobrar su acreencia. De dicha manera, esta postura concordaría con la de aquellos que consideran a la prescripción extintiva como una forma de extinción de las obligaciones pues, al extinguirse la obligación del deudor desaparecería también el derecho del acreedor.

Como señaláramos líneas arriba, no concordamos con quienes consideran a la prescripción extintiva como un medio de extinción de obligaciones pues,

⁶ Así por ejemplo, podemos apreciar una lógica similar a la del artículo 1991 del Código Civil –que establece que se entiende que existe una renuncia tácita a la prescripción ya ganada cuando resulta de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción– en el artículo 49 del Código Tributario que establece que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado. Asimismo, tanto el Código Civil como el Código Tributario en sus artículos 1992 y 47 respectivamente, consagran el carácter potestativo de la prescripción al establecer que ésta no podrá ser invocada de oficio debiendo ser declarada a pedido del deudor.

si se puede renunciar a la prescripción ya ganada, como bien señala Hernández Berenguel tal renuncia equivaldría a que quien perdió el derecho lo estaría readquiriendo, resultando entonces contradictorio hablar de “renuncia” cuando el efecto, consistente en la pérdida del derecho, ya se produjo.⁷

Al respecto, es preciso recalcar que, anteriormente nuestro Código Tributario antes de que sea modificado por el Decreto Legislativo 769, sí concordaba con dicha posición ya que establecía en su artículo 39 que “*El derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y exigir su pago prescribe a los cuatro años*”. Como veremos más adelante, dicha posición ha cambiado pues si analizamos el artículo 27 de nuestro actual Código Tributario, se puede desprender que el legislador habría adoptado la posición según la cual la prescripción no extingue el derecho ya que expresamente ha separado a dicha institución de las instituciones jurídicas a través de la cuáles se extingue la obligación tributaria; léase, pago, compensación, condonación y consolidación.

La prescripción extinguiría la acción

La segunda posición doctrinal, al igual que la primera, considera como efecto de la prescripción la extinción de la acción. Esta postura es seguida aparentemente por nuestro Código Civil al establecer en su artículo 1989 que la prescripción extintiva “*extingue la acción pero no el derecho mismo*” y seguida, aparentemente también, por nuestro Código Tributario, al señalar en sus artículos 27 y 43 respectivamente, que “*la prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones*”; y que “*la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva*”.

Decimos aparentemente ya que dichos textos legislativos se contradicen. En efecto, el Código Civil en su artículo 1992 al señalar que “*el juez no puede fundar sus fallos en la prescripción si no ha sido invocada*”; y, el Código Tributario en su artículo 47 al señalar que “*la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario*” y en su artículo 48 al

⁷ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Prescripción y Caducidad. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. Vol. No. 22, Junio 1992, p. 22.

señalar que *“la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial”*.

Lo expuesto, no haría sino confirmar que la acción no se extingue en realidad, debido a que es en el transcurso de un proceso o procedimiento en el que, una vez ejercida la misma por el acreedor, el deudor beneficiado con ella puede hacer uso de su derecho y oponerla en cualquier estado del mismo. Por ello, consideramos que se trata más de un error de redacción que de una posición intencionalmente adoptada y que, a través de una interpretación sistemática por comparación con los artículos 47 y 48 del Código Tributario, a pesar del texto literal de los artículos 27 y 43 del mismo, se desprende que el Código Tributario no se habría adscrito a la posición doctrinal según la cual la prescripción extinguiría la acción.

Al respecto, para Hernández Berenguel quedaría demostrado que la acción no se extingue como efecto de la prescripción tanto en el caso de un favorecido con la prescripción extintiva que renuncia a ella como consecuencia de la acción iniciada contra él por quien se perjudicó con el transcurso del tiempo, como por lo señalado en el propio artículo 1992 del Código Civil en el sentido que el juez no puede fundar sus fallos en la prescripción sino ha sido invocada.⁸

Asimismo, resulta importante acotar que la acción como derecho abstracto por excelencia no se puede extinguir. Al respecto, citamos textualmente a Vidal Ramírez, quien señala que la acción como poder jurídico de acudir a la jurisdicción existe siempre: con derecho (material) o sin él; con pretensión o sin ella, pues todo individuo tiene ese poder jurídico, aún antes de que nazca su pretensión concreta.⁹

En ese sentido, consideramos que la posibilidad de acudir ante los órganos jurisdiccionales y de accionar, es un derecho inherente al ciudadano que no puede extinguirse a pesar del transcurso del tiempo.

Como resultado lógico de nuestros comentarios con relación tanto a la extinción del derecho como a la extinción de la acción, es claro que coincidimos con aquellos que postulan que la prescripción es una institución

⁸ Ob. cit., p. 24.

⁹ VIDAL RAMÍREZ, Fernando. Prescripción Extintiva y Caducidad. Lima. Gaceta Jurídica Editores, 1996, p. 52.

sui generis en la que ni se extingue la acción y ni se extingue el derecho. En efecto, la tercera postura doctrinal mencionada, considera que la prescripción extintiva no extingue ni el derecho ni la acción, siendo el argumento principal que ampara sostener aquello el que la prescripción extintiva constituye fundamentalmente un medio de defensa, por tanto no una extinción, el cual se materializa a través de una excepción.

Siguiendo con Hernández Berenguel, dicho autor cita acertadamente a Vidal Ramírez quien señala que *“la prescripción es desde su origen, un medio de defensa y opera como excepción para enervar y neutralizar la acción incoada luego de transcurrido el plazo prescriptorio previsto en la ley. Nos parece acertado, por lo expuesto, el juicio de LARENS, para quien la prescripción no es causa de extinción, sino fundamento de una excepción”*.¹⁰

Por lo expuesto consideramos que la prescripción extintiva no extingue ni el derecho ni la acción, sino que únicamente posibilita liberarse de la obligación en vía de excepción o de acción, pues en sí provee de un derecho de defensa frente a la pretensión de quien fue perjudicado con el transcurso del tiempo.

4. INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION EXTINTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

De la lectura del artículo 43 del Código Tributario, modificado por la Unica Disposición Final de la Ley 27788,¹¹ se permite distinguir cuatro (4) tipos de facultades que la Administración Tributaria puede realizar en nombre del acreedor tributario con motivo de la exigencia del cobro de una deuda tributaria, a saber:

- (i) La acción para verificar o fiscalizar;
- (ii) La acción para determinar la deuda tributaria;

¹⁰ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Ob. cit., p. 25.

¹¹ Con fecha 25 de julio de 2002 fue publicada, en el diario oficial El Peruano, la Ley 27788 que, a través de su Unica Disposición Final, estableció que la potestad de fiscalización por parte de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43 del Código Tributario referido a la prescripción.

- (iii) La acción para exigir el pago de la deuda tributaria previamente determinada; y,
- (iv) La acción para aplicar sanciones en caso se incurra en algún tipo de infracción.

Siguiendo la línea de fundamento de la prescripción, es claro que estas facultades de la Administración Tributaria deben ser ejercidas siempre dentro de un límite temporal. Tal y como hemos señalado, la exigencia de seguridad jurídica en nuestro ordenamiento jurídico determina que se elimine la incertidumbre jurídica que genera a los administrados la inacción prolongada por parte de la Administración Tributaria en el ejercicio de tales facultades.

Por tal motivo, el artículo 43 del Código Tributario ha establecido como plazos de prescripción para el ejercicio de los derechos de la Administración Tributaria a verificar o fiscalizar, determinar la deuda tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones, los siguientes:

- (i) Cuatro (4) años, como término general;
- (ii) Seis (6) años, si el deudor tributario tiene la obligación de presentar declaración jurada e incumple dicha obligación formal en la oportunidad correspondiente; y,
- (iii) Diez (10) años, si el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. Adicionalmente, el último párrafo del artículo 43 de Código Tributario establece que la acción del deudor tributario para efectuar la compensación o para solicitar la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso prescribe a los cuatro (4) años.

Por su parte, el artículo 44 del mismo texto legal ha establecido la forma cómo se debe computar el término prescriptorio. Dicho artículo establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 44.- Computo de los Plazos de Prescripción

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”.

Ahora bien, el plazo de prescripción al que esta sujeta la Administración Tributaria, al igual que en la prescripción civil, puede verse suspendido o interrumpido dependiendo de la verificación de determinados supuestos de hecho contemplados en la ley.

En palabras de Rubio Correa, la suspensión de la prescripción consiste en *“abrir un paréntesis en el transcurso del plazo. Es decir, mientras existe una causa de suspensión el plazo no corre jurídicamente hablando y, concluida la existencia de dicha causa, el plazo retoma su avance, sumándose al tiempo acumulado antes que la suspensión tuviera lugar”*.¹²

De otro lado, y en palabras del mismo Rubio Correa la interrupción de la prescripción consiste en *“la cancelación del lapso del plazo transcurrido hasta que aparece la causal, y en el inicio de una nueva cuenta. En otras palabras, la aparición de una causal de interrupción del plazo de prescripción, fija un término inicial para dicho plazo (...)”*.¹³

Por su parte Puig Brutau afirma que:

¹² RUBIO CORREA, Marcial. Prescripción y Caducidad. La Extinción de Acciones y Derechos en el Código Civil. En: Biblioteca Para leer el Código Civil. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1989, p. 48.

¹³ RUBIO CORREA, Marcial. Ob. cit., p. 55.

“(...) en la suspensión el transcurso del tiempo de prescripción queda paralizado o detenido, pero cuando desaparece la causa que la ha producido no se ha de volver a contar el plazo desde el principio, sino que reanuda su marcha a partir del momento en que se había detenido y el tiempo posterior se suma al anterior que ya había transcurrido a efectos de completar el plazo. En cambio, cuando concurre una causa de interrupción de la prescripción, el tiempo transcurrido queda completamente borrado y ha de empezarse a contar de nuevo desde el principio hasta completarlo por entero”.¹⁴

Asimismo, a decir de Ennecerus, Kipp y Wolff, la suspensión de la prescripción impide que se cuente el tiempo de la prescripción mientras concurren ciertas circunstancias, *“pero volviendo a correr la prescripción iniciada una vez que aquéllas han desaparecido”*; mientras que la interrupción *“hace inútil el tiempo transcurrido, pudiendo, sólo una vez desaparecido el obstáculo, empezarse una nueva prescripción”*.¹⁵

Como se puede apreciar, la diferencia entre suspensión e interrupción de la prescripción descansa únicamente en la forma cómo ha de computarse el plazo prescriptorio luego de que éste deja de ser afectado por una determinada causa de suspensión o de interrupción prevista en la ley, debiendo continuar computándose el plazo en el caso en que la prescripción haya sido suspendida o reiniciándose nuevamente en el caso en que la prescripción haya sido interrumpida.

Al respecto, los artículos 45 y 46 del Código Tributario contemplan los supuestos de interrupción y suspensión de la prescripción en materia tributaria. Dichos artículos establecen textualmente lo siguiente:

“Artículo 45.- Interrupción de la Prescripción

La prescripción se interrumpe:

- a) Por la notificación de la Resolución de Determinación o de Multa.*
- b) Por la notificación de la Orden de Pago, hasta por el monto de la misma.*

¹⁴ PUIG BRUTAU, José. Ob. cit., p. 109.

¹⁵ ENNECERUS, Ludwig, KIPP, Theodor y Martin WOLFF. Ob. cit., p. 1043.

- c) *Por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor.*
- d) *Por el pago parcial de la deuda.*
- e) *Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.*
- f) *Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.*
- g) *Por la compensación o la presentación de la solicitud de devolución de los pagos indebidos o en exceso.*

El nuevo término prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio”.

“Artículo 46.- Suspensión de la Prescripción

La prescripción se suspende:

- a) *Durante la tramitación de las reclamaciones y apelaciones.*
- b) *Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa ante la Corte Suprema, del proceso de amparo o de cualquier otro proceso judicial.*
- c) *Durante el procedimiento de la solicitud de devolución de los pagos indebidos o en exceso.*
- d) *Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.*
- e) *Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria”.*

De la lectura de ambos artículos parecería que para el caso de la interrupción de la prescripción tributaria existiría un cierto vacío legal en el sentido que el párrafo final del artículo 45 del Código Tributario sólo hace referencia al cómputo del “nuevo término prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria”, mas no así para verificar o fiscalizar, determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones.

Al respecto, tal y como lo señaláramos en la parte introductoria, nos

hemos planteado determinar los alcances de la interrupción de la prescripción extintiva a la luz de lo dispuesto por la referida norma y en este sentido, analizar si es correcto interpretar que la interrupción de la prescripción se entiende referida únicamente a la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda previamente determinada o, por el contrario, si debemos entender que se extiende a las demás facultades de la Administración Tributaria, es decir, verificar o fiscalizar, determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones.

Para ello, a continuación planteamos las dos posibles interpretaciones que a nuestro entender surgen en cuanto a los alcances del párrafo final del artículo 45 del Código Tributario.

5. EFECTOS DE LA INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION EXTINTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA: POSIBLES INTERPRETACIONES EN CUANTO A SUS ALCANCES A LA LUZ DE LO EXPUESTO POR EL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 45 DEL CODIGO TRIBUTARIO

A tenor de lo dispuesto por el último párrafo del artículo 45 del Código Tributario en el sentido que *“el nuevo término prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio”*, podríamos señalar, como un primer acercamiento a la interrogante planteada, que el Código Tributario regula únicamente cómo debería computarse el nuevo plazo prescriptorio cuando la facultad interrumpida es la de exigir el pago de la deuda tributaria, más no la de verificar o fiscalizar, determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones.

Esta aparente omisión admitiría a nuestro entender dos posibles interpretaciones:

- 5.1** Una primera, según la cual el artículo 45 presentaría un vacío legal, el mismo que podría solucionarse recurriendo a la analogía que como veremos más adelante y en palabras de Rubio Correa, es un método de integración jurídica mediante el cual la consecuencia de una norma jurídica se aplica a un hecho distinto de aquel que considera el

supuesto de dicha norma, pero que le es semejante en sustancia.¹⁶

Tal vacío legal pues, se subsanaría aplicando analógicamente a la interrupción de la prescripción de las facultades de verificar o fiscalizar, determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones, la consecuencia prevista originalmente para la interrupción de la prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria, pues se trataría de supuestos de hecho sustancialmente similares.

De esta manera, el artículo 45 del Código Tributario regularía los supuestos de interrupción de la prescripción de todas las facultades mencionadas en el artículo 43 del mismo cuerpo legal, sin que quepa distinguir donde la ley no lo hace.

En este orden de ideas, dicha primera interpretación nos llevaría a concluir que de presentarse algún supuesto de interrupción de la prescripción previsto en los literales a) al f) del artículo 45 del Código Tributario, deberá de interrumpirse simultáneamente la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para verificar o fiscalizar, determinar la deuda tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones, debiendo computarse el nuevo término prescriptorio de dichas facultades a partir del día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio. Al respecto, debemos señalar que los fundamentos que apoyarían la referida interpretación son los siguientes:

- (i) No todos los supuestos del artículo 45 del Código Tributario son susceptibles de interrumpir la prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria;¹⁷
- (ii) No existe ningún impedimento legal o material para que algunos de tales supuestos no interrumpan la prescripción de las facultades de verificación o fiscalización, determinación de la deuda tributaria y de aplicación de sanciones;

¹⁶ RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1984, p. 283.

¹⁷ Concretamente, el literal g) del artículo 45 del Código Tributario está diseñado para interrumpir la prescripción de la acción del deudor tributario para efectuar la compensación o para solicitar la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.

- (iii) Antes que una omisión intencional del legislador, la redacción del último párrafo del citado artículo presenta una deficiencia que requiere ser subsanada mediante la integración jurídica; y,
- (iv) La lógica del artículo citado es regular los supuestos de interrupción de la prescripción tributaria en general, y no sólo de una facultad en concreto.

Toda vez que esta primera respuesta a la aparente omisión del artículo 45 del Código Tributario se fundamenta en el uso de la analogía, es preciso que realicemos un breve análisis respecto de dicho método de integración, en especial sobre la validez de su uso en el derecho tributario.

La integración jurídica, en palabras de Rubio Correa, se produce cuando no hay una norma jurídica aplicable y se debe, o se considera que se debe, producir una respuesta jurídica al caso planteado. Así, no aplica normas sino que en realidad crea una norma para el caso.¹⁸ En ese sentido, se recurre a la integración jurídica en aquellos casos en los cuales estamos en presencia de lo que la Teoría General del Derecho ha denominado “laguna del derecho”. Según Lara Márquez, dos son los requisitos indispensables para determinar la existencia de una laguna: uno, que el hecho no esté jurídicamente regulado; y, el otro, que el hecho no estando regulado jurídicamente se considere que debiera de estarlo.¹⁹

En ese sentido, en el caso materia de análisis debemos primeramente determinar si efectivamente el artículo 45 del Código Tributario presenta una laguna que requiera ser integrada. De acuerdo con los requisitos exigidos para que ésta última se configure, aparentemente, el artículo en análisis cumpliría ambos dado que: (i) la interrupción de la prescripción para las facultades de la Administración Tributaria, distintas a la de exigir el pago de la deuda tributaria, no se encuentran jurídicamente reguladas; y, (ii) la seguridad jurídica importa que la acción de la administración esté sujeta a plazos prescriptorios por lo que, al igual que la interrupción de la prescripción para la exigencia de la

¹⁸ RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico. p. 279.

¹⁹ LARA MÁRQUEZ, Jaime. La analogía en el derecho tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. Vol. No. 32, Junio 1997, p. 97.

deuda tributaria esta regulada, la interrupción de la prescripción para las otras facultades de la administración también debería de estarlo.

Determinada así la existencia de una aparente laguna de derecho en el artículo 45 del Código Tributario, el siguiente paso será, ahora sí, proceder a integrarla. De acuerdo a Lara Márquez, la analogía es el método integrativo al que generalmente se recurre primero debido a que cuenta en su favor con un respaldo positivo.²⁰ Como se señalara anteriormente, dicho método consiste en aplicar la consecuencia de una norma jurídica a un hecho distinto de aquel que considera el supuesto de dicha norma pero que le es semejante en sustancia, de allí que, por aplicación analógica podemos aplicar la consecuencia prevista en el último párrafo del artículo 45 del Código Tributario para la interrupción de la prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria (ésta es, que el nuevo plazo prescriptorio se computa desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio) a supuestos no contemplados originalmente en el supuesto de hecho de dicha norma, es decir, a la interrupción de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria referidas a la verificación o fiscalización, determinación y aplicación de sanciones.

Ahora bien, de acuerdo con el razonamiento hasta aquí esbozado, el uso de la analogía como método integrativo cubriría la aparente omisión del artículo 45, sin embargo, esto último nos lleva irremediablemente a adentrarnos en el campo de la admisibilidad de la utilización de la analogía en el Derecho Tributario.

De conformidad con el literal e) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, “*Sólo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: (...) e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria (...)*”. Dicho literal, desarrolla el principio de legalidad en materia tributaria reconocido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú²¹ y que, en palabras

²⁰ Ob. cit., p. 100.

²¹ El Artículo 74 de la Constitución Política de 1993 establece que “*Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades (...)*”.

El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona (...)”.

de Villegas, “*es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo ‘no hay tributo sin ley que lo establezca’ inspirado en el tan conocido del derecho penal nullum crimen, nulla poena sine lege*”.²²

Al respecto, sin perjuicio que no es materia del presente trabajo desarrollar *in extenso* cuales son los alcances del principio de legalidad, es preciso indicar que de conformidad con dicho principio sólo por ley expresa pueden crearse tributos, definirse los elementos esenciales de los mismos (subjetivo, material, espacial y temporal); concederse exoneraciones y otros beneficios tributarios, regular procedimientos tributarios; definirse las infracciones y prever sanciones; establecerse privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; así como normar modalidades de extinción de las obligaciones tributarias. En opinión de Danós Ordóñez con relación al contenido o alcance de éste, a la cual nos adherimos, se entiende que el principio de legalidad exige la regulación de los elementos esenciales o estructurales del tributo a través de una norma con rango de ley.²³

Ahora bien, en el caso concreto materia de nuestro análisis deberíamos concluir que, como quiera que el legislador no ha previsto en norma alguna (ni de rango legal ni infralegal) cuáles son las consecuencias que se derivarían de la verificación de un acto que interrumpa la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para verificar o fiscalizar, determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones, no se podría por analogía aplicar la consecuencia prevista en el último párrafo del artículo 45 del Código Tributario a un supuesto distinto al contenido literalmente en dicha norma, pues ello implicaría transgredir el principio de legalidad que rige en el Derecho Tributario.²⁴

²² VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma. Octava Edición. Buenos Aires, 2002, p. 254.

²³ DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. El Régimen tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. En: Themis Revista de Derecho No. 29. Lima, 1994, p. 137.

²⁴ Si bien para un sector de la doctrina el uso del procedimiento analógico no debe ser puesto en conexión con el principio de legalidad dado que éste se refiere a la producción normativa, esto es, la articulación entre la ley y las normas de inferior jerarquía, mientras que la analogía se desarrolla en el ámbito de la aplicación del derecho existente, tanto quienes sostienen que la utilización de la analogía en el Derecho Tributario atenta contra el principio de legalidad como aquellos que afirman que la aplicación

Por otro lado, el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario establece que “*En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley*” (subrayado agregado).

Si bien el primer párrafo de la Norma VIII mencionada, señala que podrán emplearse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho al aplicarse las normas tributarias, su último párrafo deja en claro que la interpretación de las mismas debe limitarse al contenido expreso de la norma a interpretar, sin que sea posible extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados expresamente en el texto de la ley ya que, en dicho caso, se estaría excediendo del ámbito de la interpretación para ubicarse en el de la integración jurídica. Así pues, de acuerdo a lo expresado en la Norma VIII, el uso de la analogía se encontraría proscrito en el ámbito del Derecho Tributario.

Al respecto, es importante citar nuevamente a Rubio Correa quien señala que “*no pueden crearse tributos ni concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley por analogía. Nuestro Código Tributario, en efecto, impide que todo ello pueda hacerse por interpretación. Con mayor razón, lo está impidiendo hacer por analogía*”.²⁵

Más allá de las distintas posiciones doctrinales que existen sobre la admisibilidad de la analogía en materia tributaria,²⁶ debido a que

analógica encuentra obstáculos en los condicionamientos derivados del principio de seguridad jurídica o certeza del Derecho coinciden en que existen determinadas normas que no pueden ser objeto de aplicación analógica. En tal sentido, véase PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Octava Edición. Madrid: Civitas, 1998, p. 94.

²⁵ RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico, p. 280.

²⁶ Como argumento en contra se puede encontrar, además del respeto al principio de legalidad ya esbozado, a la seguridad jurídica ya que el uso de la analogía hace más difícil prever por parte del deudor tributario cuál va a ser la norma a aplicar en relación con su comportamiento. Por su parte, como argumentos a favor de su uso se encuentran, entre otros, que la analogía es un recurso integrativo válido para subsanar las lagunas de derecho en cuanto su utilización no significaría una violación del principio de legalidad en tanto que antes de creadora de normas sería aportadora de soluciones, así

nuestro Código Tributario es enfático en cuanto a prohibir su uso, creemos que la propuesta planteada por esta primera interpretación al aparente vacío legal del artículo 45, deberá ser desechada. Sin embargo, a pesar de que la analogía no pueda ser aplicada, tal vacío siempre podría ser subsanado mediante una modificación legislativa.

- 5.2 Una segunda interpretación, al contrario de la primera, parte de reconocer que el artículo 45 no presenta laguna de derecho alguna. Por tanto, al no haber vacío legal, el plazo de prescripción de las facultades de la Administración Tributaria (esto es, verificación o fiscalización, determinación de la deuda tributaria y aplicación de sanciones) no sería susceptible de interrupción puesto que, de las cuatro facultades de la Administración Tributaria sometidas a plazos de prescripción a que se refiere el artículo 43 del Código Tributario, el legislador habría considerado intencionalmente regular las consecuencias de la interrupción de la prescripción (esto es, el cómputo de un nuevo plazo) sólo para una de tales facultades (concretamente, para la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria) y no así para las otras tres.

De esta manera, el legislador habría omitido de manera intencional excluir del alcance de los supuestos de interrupción de la prescripción a las facultades de verificar o fiscalizar, determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones, cuyos plazos de prescripción se computarían siempre desde su fecha de inicio primigenia. Así, los efectos de la interrupción de la prescripción, a partir de una lectura sistemática del último párrafo del artículo 45 y del primer párrafo del artículo 43 del Código Tributario, sólo afectarían a la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria.

El fundamento de esta segunda interpretación y, por el cual dicha exclusión estaría totalmente justificada, parte de reconocer como presupuesto de todos los supuestos normados en el artículo 45 del Código Tributario, con excepción del contenido en su inciso g), que la deuda tributaria ya ha sido previamente determinada, ya sea por la Administración Tributaria o por el propio contribuyente. Ello hace que, en caso de verificarse cualquiera de los supuestos contenidos en los incisos a) al f), el único plazo prescriptorio que se interrumpa sea

como que su aplicación sería válida de manera excepcional. En tal sentido, véase LARA MÁRQUEZ, Jaime. Ob. cit., p. 98.

el de la facultad de la Administración Tributaria de exigir el pago de la deuda tributaria. A continuación pasamos a explicar detalladamente esta posición, que como se verá es la que postulamos.

Los supuestos regulados en el artículo 45 del Código Tributario por los cuales se interrumpe la prescripción son los siguientes:

- a) Por la notificación de la Resolución de Determinación o de Multa,
- b) Por la notificación de la Orden de Pago, hasta por el monto de la misma,
- c) Por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor,
- d) Por el pago parcial de la deuda,
- e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago,
- f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva; y,
- g) Por la compensación o la presentación de la solicitud de devolución de los pagos indebidos o en exceso.

Al respecto, debemos precisar que con excepción del inciso g) que regula un supuesto de interrupción distinto, es decir: en favor del administrado y relacionado con la facultad de compensar o solicitar la devolución de lo indebidamente pagado o exceso,²⁷ todos los de-

²⁷ Al respecto, debemos señalar que como sustento de la primera posición planteada a lo largo del presente trabajo con relación a los alcances del último párrafo del artículo 45 del Código Tributario podría argüirse que la segunda interpretación implicaría llegar al absurdo de sostener que la prescripción de las facultades del deudor tributario de efectuar la compensación o solicitar la devolución de lo indebidamente pagado o en exceso tampoco podría verse interrumpida, ante la ausencia de una regla que establezca la forma de computar el nuevo plazo prescriptorio, aun cuando uno de los incisos del artículo 45 del Código Tributario (inciso g) sea aplicable única y exclusivamente a dichas facultades del deudor tributario. Sin embargo, creemos que dicho argumento no tiene sustento, debido a que para el administrado, las facultades de compensar o solicitar la devolución de lo indebidamente pagado o exceso tienen los mismos efectos o

más implican que previamente se haya efectuado la determinación de la deuda tributaria ya sea (i) porque la efectuó el contribuyente y sólo queda que la Administración Tributaria exija el pago del tributo liquidado, de ser el caso, a través de la emisión de una Orden de Pago; o, (ii) porque dicha determinación fue efectuada de oficio por la Administración Tributaria, lo que implica que haya previamente efectuado la verificación o fiscalización y posteriormente la determinación de la deuda tributaria a través de la emisión de una Resolución de Determinación o Resolución de Multa, supuesto en el que sólo le quedaría, de ser el caso, exigir el pago de la deuda liquidada.

Como se sabe, la determinación de la deuda tributaria es un acto complejo que implica (i) verificar la existencia de un hecho generador de la obligación tributaria; (ii) identificar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria; (iii) señalar cuál es la materia imponible o base de cálculo de la obligación tributaria; y, (iv) establecer cuál es el monto del tributo por pagar. Este conjunto de actos se encuentran claramente precisados en el artículo 59 del Código Tributario. Dicho artículo establece expresamente lo siguiente:

“Artículo 59.- Determinación de la Obligación Tributaria

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.*

Doctrinariamente, desde el punto de vista de la determinación, los tributos se clasifican en personales y reales. Los tributos son personales cuando la determinación de la deuda tributaria debe ser realizada inicialmente por el propio deudor tributario (autodeterminación) y, son reales, cuando el tributo debe ser determinado por el acreedor tributario. Como regla general, en nuestro Derecho positivo los impuestos

implicancias que las facultades de exigir el pago de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria.

son tributos personales desde el punto de vista de la determinación mientras que, las contribuciones y las tasas, son tributos reales.

Tratándose de los tributos personales, la Administración Tributaria siempre tendrá la posibilidad de revisar la determinación hecha inicialmente por el deudor tributario. En efecto, el artículo 61 del Código Tributario establece expresamente que *“La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”*.

Así, la determinación de la deuda tributaria como facultad de la Administración Tributaria tiene dos manifestaciones, a saber: (i) la determinación de oficio o determinación propiamente dicha; y, (ii) la determinación suplementaria. Veamos cada una de ellas:

5.2.1 La determinación de oficio de la deuda tributaria:

La facultad de determinación de oficio de la deuda tributaria acontece cuando la Administración Tributaria, por propia iniciativa o como consecuencia de la denuncia de terceros, realiza la determinación de la deuda, sea porque desmerece la fe de la autodeterminación efectuada por el deudor tributario; o porque, requiriendo al deudor tributario la presentación de una determinación inicial, ésta no se produce.

Dicha facultad se ejerce mediante el inicio y el seguimiento de un proceso de fiscalización o verificación, el mismo que necesariamente debe concluir con la emisión de una Resolución de Determinación, una Resolución de Multa o una Orden de Pago, dependiendo de los resultados arribados por la Administración Tributaria. En efecto, tanto el artículo 61, citado anteriormente, como el artículo 75 del Código Tributario corroboran lo expuesto. El último de dichos artículos establece expresamente que *“Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso”*.

En este sentido, una vez emitida la Resolución de Determinación, la Resolución de Multa o la Orden de Pago, concluye el proceso de fiscalización o verificación llevado a cabo por la Administración Tributaria y por tanto, se extingue el derecho de ésta a determinar de oficio la deuda tributaria.

De allí que, una vez que la Administración Tributaria ejerce su derecho a determinar de oficio la deuda tributaria, esta facultad de obrar se extingue como consecuencia natural de su ejecución,²⁸ ya que la misma no es una facultad de ejecución continuada ni periódica, sino una de ejecución instantánea.²⁹ Aún cuando el Código Tributario no establece ningún plazo perentorio para que la Administración Tributaria termine el proceso de verificación o fiscalización (lo que podría dar la equivocada idea de tratarse de una facultad de ejecución continuada), la determinación de oficio de la deuda tributaria es un solo acto complejo que se entiende concluido cuando la Administración Tributaria señala la cuantía del tributo, lo que acontece en el momento en que se emite la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago.

Ahora bien, el hecho que la emisión de una Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, luego de concluido el proceso de verificación o fiscalización, extinga la facultad de la Administración Tributaria para determinar de oficio la deuda tributaria, no impide que, en determinados supuestos y bajo ciertas circunstancias excepcionales, aquélla pueda reexaminar, revocar, modificar, sustituir o complementar la

²⁸ Las causales de extinción de un derecho (pago, novación, compensación, condonación, consolidación, mutuo disenso, caducidad, etc.) varían según la clase de derecho de que se trate. Los derechos de la personalidad se extinguen únicamente con la muerte de la persona. Ahora bien, la extinción de los derechos personales, por su parte, tiene como causa natural el ejercicio satisfactorio de la facultad de obrar que es contenido de tales derechos. En tal sentido, véase MONROY CABRA, Marco. Introducción al Derecho. Séptima Edición. Bogotá: Temis, 1986, p. 218.

²⁹ Una facultad de ejecución continuada implica el ejercicio de un derecho que no cesa en un lapso determinado, esto es, que se ejerce de manera permanente e ininterrumpida. Por su parte, una facultad de ejecución periódica es aquélla que implica la ejecución de múltiples y sucesivos actos independientes entre sí. Finalmente, una facultad de ejecución instantánea es aquélla que se ejecuta en un solo acto, esto es, una facultad cuya razón de ser no está sujeta a temporalidad alguna pues se agota en un solo instante.

deuda tributaria previamente determinada. Esta, es la segunda manifestación de la facultad de determinación de la deuda tributaria que corresponde a la Administración Tributaria y que en doctrina se conoce como determinación suplementaria.

5.2.2 La determinación suplementaria de la deuda tributaria:

La determinación suplementaria de la deuda tributaria es una segunda determinación realizada por la Administración Tributaria o eventualmente por un órgano jerárquicamente superior (léase, el Tribunal Fiscal), que revoca, modifica, sustituye o complementa una determinación previa de la propia Administración Tributaria. Esta facultad de determinación suplementaria, empero, es una facultad distinta de la facultad de determinación de oficio de la deuda tributaria, en tanto requiere, para su nacimiento, de la constatación de determinados supuestos de hecho legalmente previstos, distintos de los que legitiman el ejercicio de la facultad de determinación de oficio.

En aras de resguardar la seguridad jurídica de los administrados,³⁰ como quiera que la determinación de oficio de la deuda tributaria debe ser integral, única y definitiva, la determinación suplementaria de la deuda tributaria sólo cabe en casos excepcionales expresamente contemplados en los artículos 108 y 127 del Código Tributario. Dichos artículos establecen textualmente lo siguiente:

“Artículo 108.- Revocación, Modificación, Sustitución o Complementación de los Actos después de la Notificación

Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:

- 1. Cuando éstos se encuentren sometidos a medios impugnatorios ante otros órganos, siempre que se trate de aclarar o rectificar errores materiales, como los*

³⁰ ARIAS VELASCO, José y Susana SARTORIO ALBALAT. Procedimientos Tributarios. Sexta edición. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 164 y ss.

de redacción o cálculo, con conocimiento de los interesados;

2. *Cuando se detecten los hechos contemplados en los numerales 1 y 2 del Artículo 178, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario; y,*
3. *Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.*

La Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda”.

“Artículo 127.- Facultad de Reexamen

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones”.

Estos casos de excepción contemplados en los artículos previamente citados incluyen los siguientes supuestos:

- (i) Cuando el deudor tributario ha iniciado un proceso contencioso tributario contra la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago emitida tras la culminación del proceso de verificación o fiscalización. En este supuesto, el artículo 127 del Código Tributario faculta al órgano encargado de resolver a hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, pudiendo, como consecuencia de esta facultad de reexamen, revocar, modificar, sustituir o complementar la deuda tributaria determinada de oficio.

- (ii) Cuando la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago se encuentra sometida a medios impugnatorios ante otros órganos. En este supuesto, la Administración Tributaria puede revocar, modificar, sustituir o complementar la deuda tributaria determinada de oficio, siempre que se trate de aclarar o rectificar errores materiales, como los de redacción o de cálculo, con conocimiento de los interesados.³¹
- (iii) Cuando la Administración Tributaria detecta los hechos contemplados en los numerales 1 y 2 del Artículo 178 del Código Tributario,³² así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario.
- (iv) Cuando la Administración Tributaria detecta que se han presentado circunstancias posteriores a la emisión de la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago que demuestran su improcedencia o, cuando se trata de errores materiales, tales como los de redacción o de cálculo.

En este orden de ideas, para que nazca la facultad de la Administración Tributaria de poder determinar suplementariamente

³¹ Aún cuando un destacado sector de la doctrina tributaria considera que la corrección de errores materiales como los de redacción o de cálculo consignados en las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u Ordenes de Pago no implican una determinación suplementaria de la deuda tributaria, el hecho que la corrección de dichos errores materiales pueda eventualmente incidir en la determinación de la cuantía del tributo por pagar previamente señalado en la determinación de oficio, nos lleva a considerar este supuesto como uno de determinación suplementaria.

³² **“Artículo 178.- Infracciones Relacionadas con el Cumplimiento de las Obligaciones tributarias**

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. *No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.*
2. *Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario (...).”*

la deuda tributaria, es indispensable que se verifique cualquiera de los supuestos de excepción anteriormente indicados. El nacimiento de esta facultad de determinación suplementaria pues, se encuentra sometida a la verificación de alguno de los supuestos enumerados en los artículos 108 y 127 del Código Tributario, puesto que, sí en la realidad no se presenta ninguno de dichos supuestos, la Administración Tributaria se encontrará impedida de efectuar una determinación suplementariamente en tanto que no habrá adquirido la facultad de determinar a través de dicha vía.

Ahora bien, como quiera que la facultad de determinar la deuda tributaria presupone un proceso de verificación o fiscalización que concluye con la expedición de una Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, según sea el caso, no es legalmente posible que dicha institución inicie un proceso de fiscalización con la intención de detectar el acaecimiento de alguno de los supuestos de excepción que la legitimen a ejercer su facultad de determinación suplementaria. Por el contrario, la reapertura de la fiscalización de períodos ya fiscalizados requiere la previa ocurrencia de algunos de tales supuestos de excepción.

En este contexto, consideramos que es únicamente la Administración Tributaria la que tiene la carga de acreditar la verificación de los supuestos de excepción contemplados en el referido artículo 108 del Código Tributario³³ sin que el deudor tributario se encuentre obligado a brindar su colaboración a fin de que la Administración Tributaria obtenga dicha finalidad, puesto que tal deber de colaboración ya fue prestado por el deudor tributario durante la verificación o fiscalización llevada a cabo con el objeto de efectuar la determinación de oficio de la deuda tributaria.

Como resulta claro de la argumentación expuesta, primero, deberá presentarse la ocurrencia de alguno de los supuestos de

³³ El supuesto contemplado en el artículo 127 del Código Tributario no requiere mayor acreditación, en la medida que presupone la existencia de un procedimiento contencioso tributario del cual, obviamente, el deudor tributario es parte.

excepción y, solamente luego, la reapertura del proceso de fiscalización, pero nunca viceversa. El hecho de que la redacción de los supuestos previstos legalmente como condicionantes del nacimiento de la facultad de determinación suplementaria de la deuda tributaria sea o no muy genérico, o que en la práctica la Administración Tributaria interprete que cualquier circunstancia la faculta a revocar, modificar, sustituir o complementar la determinación de oficio previamente realizada por ella misma, en nada enerva el carácter excepcional de los supuestos contemplados en los artículos 108 y 127 del Código Tributario. Al respecto, y en este punto de nuestro análisis, es importante poner hincapié en el encabezado del citado artículo 108 del Código Tributario, sumamente claro cuando señala: *“Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos: (...)”*.

En consecuencia, en nuestra opinión sólo si nos encontramos ante alguno de los supuestos previstos en el artículo 108 del Código Tributario o, si nos encontramos dentro de un procedimiento contencioso tributario (supuesto a que se refiere el comentado artículo 127 del Código Tributario), y en ningún otro caso, la Administración Tributaria tendrá la facultad de determinar suplementariamente la deuda tributaria y dejar sin efecto su determinación de oficio.

Efectuado el análisis precedente, regresemos al que es objeto del presente trabajo. En efecto, habiendo concluido anteriormente en el sentido que la Administración Tributaria sólo puede volver a verificar o fiscalizar a efectos de volver a determinar la deuda tributaria de manera suplementaria, nos preguntamos si cabría interpretar como lo hicimos en el punto 5.1 con relación a la primera de las posiciones planteadas, en el sentido de que los supuestos de interrupción de la prescripción contemplados en el artículo 45 del Código Tributario no son exclusivos de la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria puesto que no existiría ningún impedimento legal o material para que alguno de tales supuestos interrumpieran la prescripción de las facultades de verificación o fiscalización, determinación de la deuda y aplicación de sanciones.

Consideramos que la respuesta debe ser negativa. Los alcances del último párrafo del artículo 45 del Código Tributario son y deben ser exclusivos de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria toda vez que no tendría lógica que alguno de los supuestos a los que se refiere dicha norma interrumpieran la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para verificar o fiscalizar, determinar o interponer sanciones respecto de la deuda tributaria, puesto que dichas facultades como se vio, en los casos que así corresponde, ya fueron ejercidas por la Administración Tributaria y sólo podría volver a ejercerlas en el caso de presentarse algunos de los supuestos de determinación suplementaria.

De no ocurrir alguno de dichos supuestos, qué sentido tiene que la emisión de la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 45 del Código Tributario, interrumpen otras facultades distintas a la de la exigencia del pago de aquella deuda tributaria³⁴ —a saber, tributo, multa e intereses— previamente determinada. Nótese que en el caso del citado inciso b), se señala precisamente que la prescripción se interrumpe por la notificación de la Orden de Pago, hasta por el monto de la misma. Es claro, que dicho numeral está dando los elementos necesarios para concluir que la prescripción se interrumpe únicamente con relación a la facultad de exigir el pago; en este caso, únicamente con relación a la deuda contenida en la Orden de Pago notificada.

Tal como hemos visto, la Administración Tributaria ya no puede verificar o fiscalizar con relación a los conceptos que ya se han encontrado sometidos a dicha facultad, en este sentido, por ejemplo, no cabría que la emisión de una Resolución de Multa interrumpa la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria de interponer sanciones si la misma ya fue ejercida y sólo queda que se exija el pago de aquellas infracciones verificadas y liquidadas a través del referido valor.

De la misma manera, al analizar las causales de interrupción a que se refieren los incisos c), d), e) y f) del artículo 45 del Código Tributario, llegamos a la misma conclusión. Dichos supuestos se encuentran

³⁴ El artículo 28 del Código Tributario establece que “*La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses (...)*”.

relacionados con circunstancias en las que la deuda tributaria ya se encuentra perfectamente determinada y en la que la Administración Tributaria se encuentra en posición de exigir el pago de la misma. Nuevamente, sólo para ésta última facultad es necesaria la interrupción de la prescripción, dándole así tiempo a la Administración Tributaria de exigir dicho pago al interrumpir el plazo prescriptorio.

Como se observa, con relación a las facultades de verificación o fiscalización, determinación de la deuda tributaria e interposición de sanciones no existe la necesidad de interrumpir la prescripción, pues la deuda tributaria ya ha sido liquidada, ya sea por que (i) el deudor tributario la reconoció expresamente; (ii) el deudor efectuó un pago parcial de dicha deuda y queda un saldo impago; (iii) el deudor solicitó el fraccionamiento o aplazamiento de la misma; o, (iv) la exigencia de la misma se encuentra en etapa de cobranza coactiva. En todos estos supuestos, la única facultad que debe y le interesa ejercer a la Administración Tributaria es la de cobro, y para ella, y sólo para ella son útiles las normas tributarias que prevén un mecanismo que le permiten a aquélla hacer suya su acreencia. Dicho mecanismo no es otro que el de la interrupción de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

Planteadas las dos posiciones que a nuestro parecer surgen al leer el artículo 45 del Código Tributario, creemos importante ahondar en aquélla que consideramos como la acertada y según la cual los alcances de la interrupción de la prescripción en materia tributaria únicamente deben de alcanzar a la facultad de la Administración de exigir el pago de la deuda tributaria.

Al respecto, es pertinente citar a Talledo Mazú quien afirma que *“La prescripción que se interrumpe con la notificación de la resolución de determinación o de multa y de la orden de pago es la de la deuda liquidada. Si por algún motivo ésta es diminuta, la parte no liquidada de la deuda sigue su curso prescriptorio”*.³⁵

De acuerdo con esta línea de pensamiento, una vez fenecido el término prescriptorio ya no sería posible practicar una nueva determi-

³⁵ TALLEDO MAZÚ, César. En: Manual del Código Tributario. Editorial Economía y Finanzas, Tomo I, Lima, 2002, p. 84.

nación respecto del tributo a cargo del deudor tributario, ni tampoco exigir el pago de deuda tributaria alguna por dicho tributo y período pues respecto de la deuda que legalmente hubiera podido existir nunca se interrumpió el término prescriptorio. Así, la Resolución de Determinación en caso de haber determinado deuda, sólo hubiera interrumpido el término prescriptorio respecto a la exigencia de pago de ésta en tanto que por la deuda no determinada habría continuado corriendo dicho término prescriptorio.

Al respecto, Ferreiro Lapatza señala que *“Como es lógico, y esto es válido para todos los actos interruptivos (...) un acto de la Administración no interrumpe la prescripción de todas las demás deudas que con ella tenga el sujeto pasivo a quien se dirige, sino sólo las del derecho que se hace valer o se reconoce”*.³⁶

Por lo expuesto, se desprende que sólo la existencia de alguna de las tres causales que permiten una nueva determinación o determinación suplementaria (impugnación de la Resolución de Determinación por el contribuyente, connivencia o hechos del deudor que disminuyeron el tributo o mostraron un crédito o saldo a favor mayor del legal) permitiría a la Administración Tributaria practicar la determinación suplementaria pero siempre dentro del término prescriptorio establecido en el artículo 43 del Código Tributario.

Esta interpretación pareciera ser compartida por la propia Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) cuando en su Informe No. 272-2002-SUNAT/K00000 del 30 de septiembre de 2002, establece que:

“(...) constituye renuncia a la prescripción ya ganada la presentación de una declaración rectificatoria de una obligación prescrita, toda vez que mediante dicho acto el contribuyente está reconociendo la existencia de deuda tributaria sin alegar la prescripción de la misma (...) en cuanto a este último caso, debe tenerse en cuenta que la renuncia sólo puede producirse respecto del monto de la deuda tributaria consignado en una declaración rectificatoria pues únicamente esa suma ha sido materia de reconocimiento. De esto se desprende que la re-

³⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Ob. cit., p. 422.

nuncia opera únicamente respecto de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria, pues es la única acción que puede ser dirigida a esa suma en específico. Debe descartarse que también se entienda renunciada la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria, pues ello supondría la posibilidad que la Administración Tributaria, luego de transcurrido el término prescriptorio, pueda establecer mayor deuda de la que fue objeto de reconocimiento”.

De este pronunciamiento administrativo se desprendería que cuando la Administración Tributaria determina una deuda el término prescriptorio sólo se interrumpiría respecto del monto determinado más no así respecto de la deuda que pudiera existir y que no haya sido determinada. De esta manera podemos concluir que:

- (i) Respecto de una deuda determinada, cuando se produce una causal de interrupción del término prescriptorio, se pierde el plazo de prescripción que antes hubiera corrido en relación con la misma, empezando a correr un nuevo plazo.
- (ii) Respecto de una deuda no determinada cuando se produce una causal de interrupción del término prescriptorio éste seguirá corriendo sin solución de continuidad, puesto que el propio acreedor no está realizando acción alguna para el cobro de esa deuda adicional que teóricamente existe, lo que equivale a que para éste no hay tal deuda adicional.

Por lo expuesto, podemos válidamente señalar que el plazo de prescripción de las facultades de la Administración Tributaria de verificación o fiscalización, determinación de la deuda tributaria y de aplicación de sanciones no es susceptible de interrupción puesto que, de las cuatro facultades de la Administración Tributaria sometidas a plazos de prescripción a que se refiere el artículo 43 del Código Tributario, el legislador habría considerado intencionalmente regular las consecuencias de la interrupción de la prescripción, esto es, el cómputo de un nuevo plazo, sólo para una de tales facultades, concretamente, para la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria previamente determinada.

6. CONCLUSIONES

- La prescripción extintiva no extingue ni el derecho ni la acción, sino que únicamente posibilita liberarse de la obligación, en vía de excepción o de acción, pues en sí provee de un derecho de defensa materializado a través de una excepción, frente a la pretensión de quien fue perjudicado con el transcurso del tiempo.
- La aplicación analógica de la consecuencia prevista en el último párrafo del artículo 45 del Código Tributario para la interrupción de la prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria a eventos no contemplados originalmente en el supuesto de hecho de dicha norma, esto es, la interrupción de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria de verificación o fiscalización, determinación de la deuda tributaria y aplicación de sanciones, transgrede: i) el principio de legalidad recogido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y en el literal e) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario; y, ii) el principio según el cual en vía de interpretación no pueden extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.
- La facultad de la Administración Tributaria de determinar de oficio la deuda tributaria se ejerce mediante el inicio y el seguimiento de un proceso de verificación o fiscalización que necesariamente debe concluir con la notificación de una Resolución de Determinación, una Resolución de Multa o una Orden de Pago, que genera la extinción de dicha facultad de determinación de oficio como consecuencia natural de su ejercicio.
- Al constituir la determinación de oficio de la deuda tributaria en integral, única y definitiva, sólo si se presenta alguno de los casos excepcionales expresamente contemplados en los artículos 108 y 127 del Código Tributario, y en ningún otro caso, la Administración Tributaria tiene la facultad de determinar suplementariamente la deuda tributaria y dejar sin efecto la determinación realizada primeramente.
- Cuando la Administración Tributaria determina la obligación tributaria, con la notificación de la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, se interrumpe el térmi-

no prescriptorio respecto de la deuda contenida en ellas, más no respecto del universo de reparos que eventualmente pudieran existir sobre un tributo no prescrito.

- Como consecuencia de lo anterior, existen argumentos suficientes para concluir que el último párrafo del Artículo 45 acertadamente interrumpe la prescripción únicamente con relación a la facultad de exigir el pago de aquella deuda determinada, mas no de las facultades de verificación o fiscalización, determinación o interposición de sanciones, pues sólo podría efectuarse una determinación suplementaria de los puntos determinados inicialmente o, en todo caso, la determinación de aquellos puntos no determinados siempre que obviamente, no se haya cumplido el plazo de prescripción.
- En este contexto, es posible concluir que toda vez que la interrupción de la prescripción genera únicamente el cómputo de un nuevo plazo de prescripción para la exigencia del pago de la deuda tributaria, mas no así para la verificación o fiscalización, determinación de la deuda tributaria o interposición de sanciones, dichas facultades deben efectuarse, ya sea en el supuesto de la determinación propiamente dicha o en el supuesto de la determinación suplementaria, dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 43 del Código Tributario.

Lima, enero de 2004