

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Derecho Empresarial



**LA IRRENUNCIABILIDAD DE LA
PRESCRIPCIÓN YA GANADA DE LA DEUDA
TRIBUTARIA: INAPLICACIÓN DE LA
SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS DEL
DERECHO COMÚN A CONTRIBUYENTES.**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Derecho Empresarial

Julio Raúl Muñoz Vara

Código 19862505

Lima - Perú

Abril del 2016





A mi hijo Joaquín F. R., mi sentido de existencia.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
1.1 Fundamentos del Planteamiento de la Investigación	3
1.2 Asunto materia de controversia	4
CAPÍTULO II: PRONUNCIAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ...	5
CAPÍTULO III: PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL	6
3.1 Resolución del Tribunal Fiscal No. 07512-1-2013 del 07/05/2013.....	6
3.2 Resolución del Tribunal Fiscal No. 09982-4-2013 del 14/06/2013.....	8
3.3 Resolución del Tribunal Fiscal No. 13563-10-2013 del 23/08/2013.....	9
CAPÍTULO IV: PLANTEAMIENTO DE INTERPOSICIÓN DE PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO POR PARTE DE LA SUNAT	13
CAPÍTULO V: PLANTEAMIENTO DE INTERPOSICIÓN DE QUEJA ANTE EL TRIBUNAL FISCAL	16
CAPÍTULO VI: FUNDAMENTOS DE LEGISLACIÓN NACIONAL	17
CAPÍTULO VIII: DELIMITACIÓN DEL DERECHO CIVIL	24
CAPÍTULO IX: APLICACIÓN DEL ARTÍCULO IX DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DIFERENCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	25
CONCLUSIONES	29

INTRODUCCIÓN

En el ámbito de la materia tributaria, uno de los comportamientos del contribuyente que el Estado busca lograr –o debe buscar lograr- consiste en el cumplimiento voluntario del pago de sus tributos. Pero esta actuación esperada debe estar propiciada por el Fisco de ofrecer mecanismos cada vez más sencillos para determinar y declarar las obligaciones tributarias sino también en una actuación del órgano administrador de los tributos conforme a la legalidad, a la transparencia y a la seguridad jurídica.

La actuación de la administración tributaria en los últimos años viene siendo de duras críticas en distintos aspectos de procedimientos tributarios en ámbitos académicos, empresariales, periodísticos e inclusive es blanco de políticos aspirantes a cargos públicos, ante la proximidad de elecciones generales o locales.

Sin embargo, su rol es trascendental en la relación a la política fiscal y al sistema tributario nacional, puesto que ella es necesaria para la administración de los tributos, la recaudación y el seguimiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Es por ello, que la función de cobrar los tributos necesarios para la común labor de recaudación constituye una función ordinaria del órgano administrador, pero que debe ejercerla realizando las acciones pertinentes de exigencia del pago en forma oportuna, respetando el debido procedimiento, en forma razonable, proporcional y sin trasgredir derechos de los contribuyentes.

Uno de los derechos de los contribuyentes –como de todo administrado- consiste en realizar peticiones a la entidad pública y que éstas sean respondidas, a tiempo. Si la administración tributaria no ejerce a tiempo sus funciones de exigencia del pago de la deuda tributaria, el exceso del tiempo sin accionar permite al deudor tributario oponer la prescripción de la deuda, una vez cumplida las condiciones para ello. Pero si la declaración de la prescripción implica un tiempo que afecta al deudor tributario por una medida interpuesta por la administración tributaria que le ocasiona perjuicio, el deudor se puede ver obligado a realizar acciones necesarias para reducir el efecto del perjuicio. Y estas acciones vienen siendo

consideradas como renuncia a la prescripción, y por consiguiente, la posibilidad de continuar con la cobranza de la deuda mientras perdure el nuevo plazo de prescripción.

Así, se han presentado diversos casos en que ante la exigencia del pago de la deuda ya prescrita en procedimiento de cobranza coactiva y con medida forzada por parte de la administración tributaria, el deudor se ha visto obligado a iniciar un procedimiento de reconocimiento de la deuda –solicitar fraccionamiento- para lograr liberarse de la medida forzada, pero no para reconocer la deuda ya prescrita. Pero esta actuación no está prevista en la normatividad tributaria, sino en el Derecho Común.

El efecto jurídico de esta actuación incide en cuestionar si las reglas que el Derecho Común regula sobre la renuncia de la prescripción son aplicables al ámbito del Derecho Tributario. Con tal objeto, pretendemos analizar desde una perspectiva constitucional tributaria la viabilidad de la aplicación supletoria sustentada por la administración tributaria en sede de los tribunales.



CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Fundamentos del Planteamiento de la Investigación

En el entorno del cumplimiento del pago de deudas tributarias, sea en caso de personas físicas o jurídicas, en los últimos años se ha venido suscitando una serie de actuaciones de la Administración Tributaria que en muchos casos colindan con la afectación de seguridad jurídica de acuerdo a diversos testimonios de contribuyentes en foros empresariales, tributarios¹ y hasta en la prensa escrita².

El caso concreto materia de análisis de investigación se fundamenta en el incumplimiento del pago de obligaciones tributarias hasta la fecha de vencimiento, las que generan el inicio del procedimiento de cobranza coactiva –de acuerdo a las condiciones establecidas para el inicio del procedimiento de cobranza- y que ante la inminente probabilidad de interposición de medida cautelar contra patrimonio del deudor tributario –e inclusive, ante la afectación de su patrimonio o cuenta bancaria por medida cautelar-, este se vea orientado por el propio personal de la Administración Tributaria o estime como la opción más conveniente, tener la obligación (ya no de un derecho) de solicitar el fraccionamiento de la deuda para lograr que el ejecutor levante la medida cautelar trabada, independientemente de la legalidad de la medida trabada.

Nótese el objetivo del fraccionamiento: no solo el de poder “pagar” la deuda en cuotas fraccionadas a través del tiempo permitido legalmente, sino principalmente, el de lograr que el ejecutor coactivo levante la medida cautelar trabada.

Y comentábamos sobre la “legalidad de la medida trabada”, puesto que se ha dado casos en que la deuda materia de cobranza coactiva es considerada ya prescrita por el deudor

¹ Disertaciones académicas en eventos organizados por IPIDET, IPDT, IFA, entre otros.

² Como los comentarios publicados por la periodista Rosa María Palacios, en internet:

<http://rosamariapalacios.pe/2015/04/24/la-grandisima-concha-de-la-sunat/>

<http://rosamariapalacios.pe/2015/04/28/la-grandisima-concha-de-la-sunat-parte-2/>

<http://rosamariapalacios.pe/2015/05/05/la-grandisima-concha-de-la-sunat-parte-3/>

<http://rosamariapalacios.pe/2015/06/16/la-maldita-concha-de-la-sunat-iv-epilogo-espero/>

tributario, pero que si éste decide solicitar la prescripción de la deuda en cobranza, la demora en el tiempo para que la Administración Tributaria se pronuncie ocasiona perjuicio al deudor tributario por la aun vigencia de la medida cautelar trabada.

Otro caso también relacionado con el supuesto incumplimiento de pago de deuda tributaria, es el originado por la presentación de una declaración rectificatoria de la determinación de la obligación tributaria luego del plazo de prescripción de la deuda ya determinada.

1.2 Asunto materia de controversia

En el presente caso, el asunto materia de controversia consiste en determinar si se aplica al Código Tributario, la figura de la renuncia a la prescripción del Código Civil, teniendo en cuenta que en los casos materia de análisis, el contribuyente realizó el fraccionamiento de una deuda prescrita en el primer caso, y presentó una declaración rectificatoria de la deuda ya determinada en el segundo caso; lo que implica, según el Código Civil, la renuncia tácita a la prescripción.

CAPÍTULO II: PRONUNCIAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La posición de la Administración Tributaria, de acuerdo a la revisión de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal sobre el tema, se sustenta básicamente en los argumentos siguientes:

- Aplicación de la renuncia de la prescripción regulada por el Código Civil, de conformidad a lo dispuesto por la Norma IX del Código Tributario.
- Constituye actos de renuncia de la prescripción la interposición de una solicitud de fraccionamiento de la deuda tributaria, solicitud de prescripción de la deuda en etapa de cobranza coactiva y la presentación de una declaración rectificatoria de la obligación tributaria ya determinada.

Tales argumentos se desarrollan con mayor detalle en el proceso contencioso administrativo interpuesto por la administración tributaria contra resoluciones del Tribunal Fiscal. En cambio, en la etapa de contencioso tributario los argumentos expuestos no son ampliamente desarrollados.

CAPÍTULO III: PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL

3.1 Resolución del Tribunal Fiscal No. 07512-1-2013 del 07/05/2013

Un primer caso concreto que fue materia de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal fue la apelación interpuesta por un contribuyente contra una resolución de intendencia emitida por la Intendencia Regional Lima de la SUNAT; resolución que declaró infundada las reclamaciones en las que invocó la prescripción de la acción de la administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de multa; entre otros.

- **Argumento del contribuyente en apelación**

La deuda tributaria ha prescrito sin haberse verificado los actos interruptorios por los cuales se declaró infundada su reclamación.

- **Argumento de la administración en apelación**

La acción de la administración para exigir el pago de la deuda no ha prescrito ya que se han producido actos de interrupción y de suspensión del plazo prescriptorio como la notificación de valores de fecha 16/11/1993, la notificación de la resolución de ejecución coactiva el 21/11/1997, la presentación de solicitud de acogimiento a fraccionamiento del Art. 36° del Código Tributario el 23/04/1998 y una nueva presentación de solicitud de acogimiento a fraccionamiento del Art. 36° del Código Tributario el 10/06/1998.

- **Análisis realizado por el Tribunal Fiscal respecto de la deuda tributaria por resoluciones de multa** (Para efectos de la presente investigación nos vamos a remitir a la parte pertinente materia de análisis sobre la renuncia a la prescripción)

La apelante invocó la prescripción de las deudas contenidas en las resoluciones de multa Nos. 93-002-914-K-26340-01 a 93-002-914-K-26342-01, siendo el plazo de prescripción aplicable de 04 años, iniciándose el cómputo del plazo a partir del 01/01/1993.

La deuda contenida en las resoluciones de multa prescribieron el 17/11/1997 (antes de la notificación de la resolución de ejecución coactiva) al no haberse verificado actos interruptorios de la prescripción posteriores al 16/11/1993 hasta el 17/11/1997.

Al haberse solicitado acogimiento a fraccionamiento del Art. 36° del Código Tributario el 23/04/1998, éste constituye una renuncia a la prescripción.

Respecto al argumento de la renuncia de la prescripción cabe indicar que el acogimiento a fraccionamientos que incluyan periodos ya prescritos no ocasionan la pérdida de la prescripción ya ganada, de conformidad al criterio ya adoptado en diversas resoluciones del tribunal, tales como las resoluciones Nos. 451-5-2002 y 8869-1-2008, entre otras.

- **Parte resolutive**

El Tribunal Fiscal mediante resolución No. 07512-1-2013 del 07/05/2013 resolvió revocar la apelada.

- **Observación a lo resuelto por el Tribunal Fiscal**

En los fundamentos de las resoluciones precedentes con criterio ya adoptado, el tribunal no realiza un análisis detallado de la renuncia y/o aplicación directa de las normas del Código Tributario o inaplicación de la norma del Código Civil; solo hace mención superficialmente a que la solicitud de fraccionamiento del deudor tributario se realizó con posterioridad al vencimiento del plazo prescriptorio, cuando la prescripción ya había sido ganada.

3.2 Resolución del Tribunal Fiscal No. 09982-4-2013 del 14/06/2013

Un segundo caso concreto que fue materia de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal fue la apelación interpuesta por un contribuyente contra una resolución de intendencia emitida por la Intendencia Regional Lima de la SUNAT; resolución que declaró infundada la solicitud de prescripción interpuesta el 09/02/2012 de la acción de la administración para exigir el pago de la deuda contenida en órdenes de pago giradas por omisión al pago del Impuesto a la Renta – Régimen Especial de julio y agosto de 1998.

- **Argumentos del contribuyente en apelación**

1. La deuda tributaria contenida en las órdenes de pago fueron notificadas el 06/02/2012, luego de 13 años de generada la deuda ya prescrita, por lo que la exigencia de pago y el procedimiento de cobranza con arbitrarios.
2. Debe tenerse en cuenta lo señalado en la RTF 13199-3-2011.

- **Argumento de la administración en apelación**

La acción de la administración para exigir el pago de la deuda no ha prescrito ya que se han producido actos de interrupción del plazo prescriptorio, como la presentación de declaraciones rectificatorias de fecha 04/09/2010, notificación de valores de fecha 09/12/2011 y notificación de Resolución de Ejecución Coactiva de fecha 06/02/2012.

- **Análisis realizado por el Tribunal Fiscal respecto de la deuda tributaria por omisión al pago del Impuesto a la Renta – Régimen Especial de julio y agosto de 1998**

A las fechas de los supuestos actos de interrupción del plazo prescriptorio, la deuda contenida en las órdenes de pago la habían prescrito.

La presentación de las declaraciones rectificatorias no constituyen renuncia a la prescripción, ya que lo dispuesto por el Art. 1991° del Código Civil no es aplicable, sino las disposiciones del Capítulo IV del Título III del Libro Primero del Código

Tributario, que regulan a la institución de la prescripción de obligaciones tributarias, la que no contemplan a la renuncia.

- **Parte resolutive**

El Tribunal Fiscal mediante resolución No. 09982-4-2013 del 14/06/2013 resolvió revocar la apelada.

- **Observación a lo resuelto por el Tribunal Fiscal**

En esta resolución el tribunal hace mención expresa a lo dispuesto por el Art. 1991° del Código Civil, pero que no es aplicable. No analizan la aplicación o no supletoria de las normas generales del Código Civil.

3.3 Resolución del Tribunal Fiscal No. 13563-10-2013 del 23/08/2013

Otro caso concreto que fue materia de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal fue la apelación interpuesta por un contribuyente contra una resolución de intendencia emitida por la Intendencia Regional Piura de la SUNAT, resolución que declaró infundada la solicitud de prescripción interpuesta el 21/07/2011 de la acción de la administración para exigir el pago de la deuda contenida en órdenes de pago giradas por omisión del pago del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 1995 y de enero de 1998; así como por omisión al pago del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría-Retenciones de mayo de 1996 y al pago de regularización del Impuesto Anual a la Renta del ejercicio 1996.

- **Argumentos del contribuyente en apelación**

La deuda tributaria ya prescribió, y el hecho de solicitar la prescripción no implica un reconocimiento expreso de la deuda sino un derecho que le otorga el Art. 92° del Código Tributario.

- **Argumentos de la administración en apelación**

1. La acción de la administración para exigir el pago de la deuda no ha prescrito ya que se han producido actos de interrupción del plazo prescriptorio, como la notificación de los valores, de las resoluciones de ejecución coactiva, entre otros actos.
2. Con fecha 31/01/2001 el apelante solicitó acogimiento a un régimen de fraccionamiento tributario (REFT), lo que configuró renuncia a la prescripción.

- **Análisis realizado por el Tribunal Fiscal respecto de la deuda tributaria por omisión del pago del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 1995 y de enero de 1998.**

1. El cómputo del plazo de prescripción de 04 años para exigir el pago de la deuda se inició el 1° de enero del año siguiente a la fecha de exigibilidad de la deuda, es decir, el 01/01/1996 y 01/01/1999.
2. La SUNAT no acreditó en el expediente la notificación de la orden de pago de noviembre de 1995, por lo que al no haber causal de interrupción o suspensión del plazo, éste vencería al término de los 4 años.
3. El acogimiento al régimen de fraccionamiento tributario (REFT) realizado el 31/01/2001 no constituye acto interruptorio de la deuda de noviembre de 1995, puesto que ya prescribió.
4. La SUNAT notificó la orden de pago de enero de 1998 el 26/06/1998, es decir, antes del inicio del plazo de prescripción, por lo que no constituye causal de interrupción.
5. A la fecha de presentación de la solicitud de prescripción, la deuda contenida en la orden de pago de enero de 1998 ya había prescrito.

- **Análisis realizado por el Tribunal Fiscal respecto de la deuda tributaria por omisión al pago del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría-Retenciones de**

mayo de 1996 y al pago de regularización del Impuesto Anual a la Renta del ejercicio 1996.

1. Los plazos aplicables a la deuda por omisión al pago del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría-Retenciones de mayo de 1996 y al pago de regularización del Impuesto Anual a la Renta del ejercicio 1996 son de 10 y 04 años, respectivamente.
2. El cómputo del plazo de prescripción de 10 años para exigir el pago de la deuda por retenciones se inició el 1° de enero del año siguiente a la fecha de exigibilidad de la deuda, es decir, el 01/01/1997; y respecto de la omisión al pago de regularización del Impuesto Anual a la Renta del ejercicio 1996, se inició el 01/01/1998.
3. La notificación realizada el 19/01/1999 de la orden de pago girada por omisión al pago del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría-Retenciones de mayo de 1996, se efectuó conjuntamente con la resolución de ejecución coactiva del valor indicado. Por ello, y de conformidad a lo dispuesto por el Tribunal Constitucional mediante sentencia de fecha 05/03/2007 recaída en expediente 03797-2006-PA/TC, la notificación no surte efecto, por afectar los derechos del contribuyente en sede administrativa.
4. La SUNAT notificó la orden de pago girada por omisión al pago de regularización del Impuesto Anual a la Renta del ejercicio 1996 el 11/11/1997, es decir, antes del inicio del plazo de prescripción, por lo que no constituye causal de interrupción.
5. A la fecha de presentación de la solicitud de prescripción, la deuda contenida en la orden de pago de enero de 1998 ya había prescrito.

• **Parte resolutive**

El Tribunal Fiscal mediante resolución No. 13563-10-2013 del 23/08/2013 resolvió revocar la apelada.

- **Observación a lo resuelto por el Tribunal Fiscal**

No hace mención alguna al argumento de la apelante sobre el hecho de solicitar la prescripción no implica un reconocimiento expreso de la deuda, debiéndose pronunciarse el tribunal por todos los argumentos planteados como parte del principio de debida motivación de los actos emitidos.



CAPÍTULO IV: PLANTEAMIENTO DE INTERPOSICIÓN DE PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO POR PARTE DE LA SUNAT

La Administración Tributaria por intermedio de la Procuraduría Pública³, viene cuestionando lo resuelto por el Tribunal Fiscal -resuelto con fundamentos discutibles y escasamente motivados desde nuestro punto de vista- en la vía del Proceso Contencioso Administrativo en sede judicial, con el objetivo de que se declare la nulidad de la resolución del tribunal administrativo.

Al respecto cabe indicar que de acuerdo a lo establecido por el cuarto párrafo del Artículo 157° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (Decreto Supremo N.° 133-2013-EF), la Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa; de modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el Artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N.° 27444, 2001).

Los fundamentos para demandar la nulidad de este tipo de resoluciones del Tribunal Fiscal, recogidos de las sentencias emitidas en los expedientes N.° 6477-2014-0 y 8548-2014 que se siguen ante la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, son las siguientes:

- El Artículo 49° el Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a devolución de lo pagado; este tipo de renuncia no significa que no se apliquen otros tipos de renuncia a la prescripción reguladas en el Código Civil.

- La aplicación del Artículo 1991° del Código Civil (Decreto Legislativo N.° 295, 1984) no desnaturaliza las normas tributarias, pues el Texto Único Ordenado del Código Tributario ya acepta una forma de renuncia a la prescripción, admitiendo que la Administración Tributaria tiene el derecho de cobro pero no de acción.
- Al no estar regulada la renuncia a la prescripción en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, se debe recurrir a lo dispuesto al Código Civil que regula de manera expresa esta figura en sus Artículos 1990° y 1991°, conforme a la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que permite aplicar normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan o desnaturalicen.
- El pago de la deuda tributaria mediante el fraccionamiento constituye una manifestación tácita del deseo de renunciar a la prescripción ya ganada, por tal motivo, el contribuyente debe asumir los efectos de su actuación, no pudiendo posteriormente retractarse de tal renuncia.
- No se ha considerado que otras formas de renuncia a la prescripción aseguran el cumplimiento de contribuir con el gasto público.
- No se ha valorado que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.° 11941 y 22184 del 07 de setiembre de 1976 y 20 de febrero de 1989, respectivamente, ha asumido la posición de que existe renuncia a la prescripción ya ganada con el pago de la deuda tributaria.
- Existe una indebida motivación de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal impugnada, puesto que éste no ha realizado una justificación razonada que haga jurídicamente aceptable la decisión de no considerar la aplicación de la renuncia

tácita a la prescripción de la deuda tributaria, cuando no se verifica que su aplicación desnaturaliza alguna norma de carácter tributaria.

- El tribunal no ha respetado, al momento de resolver, el procedimiento legal establecido lo que configura la causal de nulidad prevista en el numeral 1) del Artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N.° 27444, 2001) la cual consiste en contravenir a la Constitución, a las leyes o las normas reglamentarias.

Respecto a estos argumentos plateados por la SUNAT coincidimos con la penúltima de ellas, ya que el Tribunal Fiscal en las diversas resoluciones en las que se pronuncia respecto de la renuncia de la prescripción no ha desarrollado jurídicamente el criterio adoptado, solo se remite ligeramente a que en el Texto Único Ordenado del Código Tributario no se ha regulado expresamente la renuncia a la prescripción.

CAPÍTULO V: PLANTEAMIENTO DE INTERPOSICIÓN DE QUEJA ANTE EL TRIBUNAL FISCAL

El primer párrafo del Artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (Decreto Supremo N.° 133-2013-EF), establece que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

La queja constituye un remedio procesal no un recurso, denominado erróneamente así en el Código Tributario vigente por muchos años hasta el 2004 en que se corrigió la redacción en el texto legal. Su fundamento consiste en otorgar a la parte afectada en el proceso por un procedimiento o actuación llevada de manera irregular al procedimiento legal, la posibilidad que una autoridad reencause o corrija el procedimiento o actuación irregular.

En la perspectiva que el contribuyente afectado por el procedimiento de cobranza coactiva oponga ante el ejecutor la prescripción de la deuda y este omita pronunciarse, estaríamos ante un supuesto de interponer una queja por la actuación irregular del ejecutor, puesto que la autoridad a cargo de resolver el remedio procesal –el Tribunal Fiscal en estos casos- debe pronunciarse sobre el procedimiento regular actuado. También, en el caso que la supuesta prescripción opuesta por el contribuyente se sustente en supuesta omisión de notificación al deudor de actos de interrupción de la deuda tributaria, entre otros casos. En estos casos, recurrir al remedio procesal resulta oportuno y conveniente para encontrar una solución a la afectación procedimental y proteger el patrimonio del contribuyente. Sin embargo, los supuestos recogidos en la presente investigación se centran en otros casos en los que el deudor no recurrió al remedio procesal, sino a cuestionar los actos emitidos por la administración tributaria vía el procedimiento contencioso tributario, vía recurso de reclamación ante la misma administración tributaria y posterior recurso de apelación ante el tribunal.

CAPÍTULO VI: FUNDAMENTOS DE LEGISLACIÓN NACIONAL

En esta parte es necesario revisar la regulación de la renuncia de la prescripción regulada primeramente en la legislación tributaria por aplicación inmediata de la norma específica al caso concreto, y luego revisar si existen otros dispositivos legales que la regulan y si son expresamente aplicables.

En principio, al tema materia de análisis es de aplicación directamente los dispositivos legales del Derecho Tributario. Así, el Texto Único Ordenado del Código Tributario en el Capítulo IV La Prescripción, del Título III Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria, del Libro Primero La Obligación Tributaria, regula la institución de la prescripción en materia tributaria.

Conforme a lo dispuesto por el Artículo 43° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (Decreto Supremo N.° 133-2013-EF), 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. Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.

También establece en el Artículo 49° del dispositivo legal precedente, que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado. Sin embargo, en el código no se regula expresamente si el contribuyente puede o no renunciar a su derecho.

Por su parte, la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, señala que en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Adicionalmente a la regulación expresa de las normas del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es aplicable por especialidad y supletoriedad las normas del Derecho Administrativo. Así, revisando la normatividad de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N.º 27444, 2001), nos encontramos que no existe regulación expresa a la prescripción.

No existe otro dispositivo legal regulado dentro del ámbito administrativo, financiero y tributario nacional que regle el tema en discusión.

No obstante ello, en el Derecho Civil nacional sí está regulado, expresamente en el Código Civil (Decreto Legislativo N.º 295, 1984), Libro VIII Prescripción y Caducidad.

El Código Civil regula de manera expresa la renuncia a la prescripción. El Artículo 1990º establece que El derecho de prescribir es irrenunciable. Es nulo todo pacto destinado a impedir los efectos de la prescripción.

A su vez, el Artículo 1991º dispone que puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada. Se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

Sobre esto, podemos indicar lo expuesto por la Administración Tributaria al respecto, quien considera que la prescripción contenida en el del Texto Único Ordenado del Código Tributario es la denominada "prescripción extintiva o liberatoria", la cual constituye una excepción que puede ser interpuesta por el deudor contra la acción del acreedor (la SUNAT) que durante algún tiempo no ejercitó la misma o no ejercitó el derecho del cual ésta se desprende; es decir que, brinda al deudor la posibilidad de liberarse de su obligación por la inactividad que demuestra el acreedor en determinarla y exigir el cumplimiento de la mismaⁱ. (Informe SUNAT, 2002)

También se puede indicar que si bien la prescripción extingue la acción de determinación y cobro de la deuda tributaria, no extingue el derecho de la Administración Tributaria respecto de la misma, lo cual se ve sustentado en el artículo 49º del Texto Único

Ordenado del Código Tributario, cuando señala que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

De acuerdo a los dispositivos legales precedentes y las precisiones señaladas, se podría afirmar que:

- No existe una norma del Código Tributario ni de ningún otro texto legislativo que señale que la renuncia tácita –reglada por el Derecho Civil- a la prescripción extintiva ya ganada no resulta aplicable en materia tributaria.
- No existe dispositivo legal que establezca que las normas del Código Civil -que reglan la renuncia- no son supletoriamente aplicables al Derecho Tributario.
- Cuando el Código Tributario ha pretendido plasmar diferencias con lo reglado sobre prescripción en el Código Civil, lo ha realizado expresamente, como en el caso de la regulación de la duración de plazos de la prescripción en materia tributaria.
- Conforme a lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se concede una remisión normativa a lo regulado en la prescripción del Código Civil.
- La figura de la renuncia tácita no desnaturalizaría la prescripción ya ganada, considerando que si las normas tributarias tienen la finalidad de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria de contribuir a sufragar el gasto público, la figura de la renuncia tácita aplicable en materia tributaria facilitaría el cumplimiento de tal objetivo⁴.

⁴ Tal como lo señala el Tribunal Constitucional, al indicar que el deber - obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público. STC del 13 de abril de 2005, fundamento 13, recaída en el Expediente N° 042-2004-PI/TC.

Sin embargo, el tema fundamental es establecer si es viable aplicar las normas generales reguladas en el Derecho Civil vía Código Civil, al ámbito del Derecho Tributario, o si realmente existen diferencias entre estas dos ramas del Derecho que no permitirían tal aplicación supletoria.



CAPÍTULO VII: ANÁLISIS DE LA DOCTRINA CIVIL

Conforme a lo desarrollado ampliamente por diversos juristas en la doctrina internacional y nacional, el Derecho Civil es considerado una rama trascendental en el Derecho, que en un inicio conformaba parte de regulación que posteriormente dieron lugar a otras ramas del Derecho.

Así, dentro de la doctrina civil nacional podemos citar a Vidal Ramírez (2010) quien señala que:

El Derecho Civil es la rama más importante del Derecho Privado y al que tradicionalmente ha seguido en importancia el Derecho Mercantil, al extremo tal que, en opinión doctrinal dominante, la identificación del Derecho Civil con el Derecho Privado radicaría en la absorción del Derecho Mercantil por el Derecho Civil, para llegarse por este medio, a la perspectiva desarrollada por la doctrina italiana de la unificación del Derecho Privado. (p. 127)

Nótese la vinculación de la normativa civil con el mercantil, ambos considerados como Derecho Privado, y que la escuela italiana ha optado por unificar legislativamente.

Así, también señala Vidal Ramírez (2010) que:

La ligación del Derecho Civil con el Derecho Privado radica en el postulado de la autonomía de la voluntad privada, simplemente voluntad privada o autonomía privada, entendiendo por tal la causa generadora de relaciones jurídicas que reciben el amparo del Derecho Objetivo. Que delega en los particulares la posibilidad de regular sus propios intereses. (p. 127 - 128)

Ello refleja que el punto central del Derecho Privado y Derecho Civil es la autonomía de la voluntad, aquella que permite a las partes intervinientes a obligarse a ejecutar determinadas prestaciones por voluntad propia y estar sujetos a las consecuencias de ellas y al cumplimiento de su regulación directa o por normas generales aplicables a ellas.

Siguiendo con el análisis de la autonomía de la voluntad, Vidal Ramírez (2010) sostiene que:

Es en la autonomía de la voluntad privada donde radica el sustento del Derecho Privado y es en la misma autonomía de la voluntad privada, desenvolviéndose dentro del orden público

creado por el Derecho Público, que el Derecho Civil será siempre expresión del Derecho Privado, aunque no lleguen a tener un contenido coincidente. (p. 128)

De esta manera coincidimos con el jurista en el sentido que la misma regulación de orden público permite establecer que la autonomía de la voluntad privada es el eje central del Derecho Civil y que constituye Derecho Privado, no Derecho Público.

En ese sentido, es congruente que lo regulado en el Derecho Civil pueda ser aplicado como normas de carácter general y por aplicación supletoria al Derecho Privado, por identificación de ambas ramas del Derecho.

Para Rubio Correa (2010):

El Derecho Civil que hasta la aparición de los Códigos a principio del s. XIX fue conocido como Derecho común y que contraponía al Derecho Público, fue siempre el fundamento de las normas que reglan a las personas privadas entre sí. Con la aparición de los Códigos Civiles a partir del napoleónico, lo que ocurrió fue que ese Derecho fue precisado, organizado y universalmente contenido en el Código. (p. 68)

Así, posteriormente el Derecho Privado fue ampliándose y desarrollando en forma paralela al desarrollo de las sociedades y de la actividad privada y económica, lo que implica la necesidad de que el Derecho se ramifique en diversas ramas más especializadas, como el Derecho Mercantil, Derecho Concursal, etc.

También opina Rubio Correa (2010) que:

Es posible que las normas del Código Civil se apliquen supletoriamente a cubrir los vacíos y deficiencias que se encuentran en muchas otras disciplinas del Derecho, especial pero no únicamente del Derecho Privado. (p. 68)

Respecto de la aplicación supletoria de las normas del Código Civil, Rubio Correa (2010) expone que:

Como requisito para la función de suplencia del Derecho Civil consistente en que no haya incompatibilidad de naturaleza entre el ámbito civil y el de aquellas normas dentro de las cuales va a ser aplicada la disposición civil como supletoria. Es una precisión correcta porque, en caso de haber incompatibilidad, estaríamos aplicando una norma asistemática en un campo en el que no puede dar resultados razonables. (p. 68)

Y cita como ejemplo Rubio Correa:

El caso de la expresión de voluntad civil con sus elementos de declaración expresa y tácita puede tener aplicación en numerosos ámbitos del Derecho en los que participan personas privadas, como el comercial o laboral. Pero en caso del Estado, la expresión de voluntad siempre tendrá que ser formalizada a través de algún instrumento. (p. 69).

Es sobre este punto en que opinamos que en el Derecho Público existen determinadas restricciones propias de la especialidad, en la que no debería ser aplicables normas generales reguladas en el Derecho Civil.



CAPÍTULO VIII: DELIMITACIÓN DEL DERECHO CIVIL

Al respecto, dentro de la doctrina también podemos recoger la opinión del jurista Larenz, quien señala que el ámbito del Derecho Civil constituye el núcleo del Derecho Privado. Tal núcleo se forma por las relaciones y situaciones jurídicas en que se halla una persona por el solo hecho de existir. (como se citó por Vidal Ramirez, 2010, p. 128)

Por su parte, García Amigo delimita también en base a otros principios como el de la individualidad y el de socialidad. Individualidad conceptúa a la persona como eje y centro en torno al cual gira todo el Derecho Civil- como un individuo, con fines propios, cuya actividad solo puede limitarle el orden público y, únicamente, en la medida en que los demás individuos necesitan también desarrollar sus actividades para la consecución de sus propios fines. Asimismo, sostiene que Socialidad conceptúa al individuo como un ser integrado a una sociedad y, en tal sentido, sometido a deberes fundamentales, todos ellos orientados a una coexistencia pacífica y a la consecución de ideales y propósitos comunes. (como se citó por Vidal Ramirez, 2010, p. 128)

De otro lado, Torres Vásquez (2011) afirma que:

El Derecho Civil es el Derecho común o tronco común del Derecho que regula las relaciones entre los sujetos sin ulteriores calificativos (trabajador, comerciante, nacional, extranjero, alcalde, presidente), del cual, con el devenir del tiempo, se desprende una serie de ramas especiales (como ha sucedido en el Derecho Comercial, Laboral, etc.) que cuentan con regulación propia, hasta que una vez alcanzado su máximo desarrollo vuelven al seno de este Derecho común -como sucede con el Código Civil italiano que unifica el Derecho civil y comercial-. (p 114)

CAPÍTULO IX: APLICACIÓN DEL ARTÍCULO IX DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DIFERENCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Tradicionalmente en la doctrina se ha discutido la autonomía del Derecho Financiero, en la que en un principio formaba parte también la regulación propia de las normas vinculadas a la imposición fiscal. Posteriormente, el desarrollo de la investigación de la disciplina fiscal y la fijación de aplicación de un método jurídico, conllevan a la doctrina a difundir la autonomía del Derecho Tributario.

Así, la escuela italiana mediante uno de sus representantes Giannini (1957) afirmó que únicamente el derecho tributario goza de autonomía jurídica, desconoce organicidad a las relaciones de del derecho financiero, las que –a pesar de pertenecer al derecho público- se caracterizan por descomponerse en partes diferentes, cada una de las cuales tiene un carácter jurídico propio. Dentro de este criterio se desconoce autonomía al derecho financiero y se atribuye autonomía al derecho tributario, identificando las relaciones referidas a la imposición y a la recaudación enmarcadas dentro del derecho administrativo. (como se citó en García Belsunce, 2003, p.38)

También doctrinariamente se refiere al Derecho Tributario como rama –vinculada para algunos, autónoma para otros- del Derecho Financiero y cuyo objeto se centra en el estudio solamente de un aspecto de la actividad financiera pública, vinculada al ejercicio del poder de imposición y los diferentes momentos de la actividad de imposición⁵.

Sea una u otra la posición sobre la autonomía del Derecho Financiero y del Derecho Tributario, lo cierto es que ambas ramas del Derecho forman parte de la regulación del

⁵ Así, el profesor italiano Michelli expresaba de manera genérica y clara lo siguiente: “Oggetto del diritto tributario é dunque lo studio de un aspetto solamente dell’attività finanziaria pública, quello che attiene all’esercizio del potere de imposizione. Esso studia tutti i momento giuridici cui l’attività di imposizione dá luego, talché riunisce in sé norme che riguardano anche altre discipline giuridiche”; tal regulación normativa del poder de imposición puede abarcar otras ramas del Derecho, como el Derecho administrativo.

Derecho Público, en la que de por medio está la relación de los ciudadanos con el Estado representado por entidades públicas, las que detentan poder legalmente, y que éste poder debe estar regulado esencialmente por una Constitución.

Así, de acuerdo al desarrollo constitucional y al desarrollo en los últimos años de la noción del Estado Constitucional de Derecho, la imposición fiscal es necesariamente regulada en la Constitución, por lo que el desarrollo de la rama del Derecho Financiero y del Derecho Tributario se ha direccionado al desarrollo de una rama de Derecho Constitucional Tributario, al tratar la Constitución de los Estados las funciones de los Estados de cubrir sus ingresos financieros en base a tributos.

Nuestra legislación nacional no es ajena a ello, puesto que el Artículo 74° de la Constitución Política del Perú aprobado por el Congreso Constituyente Democrático (1993), señala la actividad tributaria del Estado al sostener 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, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

En ese sentido, es clara que la misma Constitución prevé al Estado la posibilidad de activar sus ingresos financieros por medio de tributos. Esto constituye una imposición constitucional, que sin embargo, se podría afirmar que también trasgrede el principio de respeto a la propiedad privada, regulada en el Artículo 70° de la Constitución Política.

Sin embargo, el desarrollo del Derecho Constitucional Tributario reconoce que esa función que otorga la Constitución al Estado de exigirle al contribuyente parte de su patrimonio tiene como objetivo el deber constitucional de contribuir con el Estado derivado del principio de solidaridad constitucional, implícitamente previsto en el Artículo 74° de la Constitución Política.

El desarrollo de la noción del deber constitucional dentro de un Estado Constitucional de Derecho permite desarrollar y aplicar regulación propia, parte del Derecho Público, con el objetivo ya no solo de recaudar, sino que el Estado tome un rol distinto en la sociedad, no como de intervención directa en la economía sino otorgando beneficios temporales a determinados sectores económicos, protegiendo a determinada actividad de la industria nacional, incentivando la redistribución de la riqueza, protegiendo al medio ambiente, entre otros.

En ese sentido, la aplicación normativa distinta a los dispositivos legales aplicables a la rama de Derecho específica, debe estar relacionada con el Derecho Público; siendo perjudicial para los objetivos del Fisco la aplicación de normas específicas del Derecho Privado, las que son aplicables pero en otro contexto jurídico.

En efecto, como se ha recogido en el presente trabajo, la regulación del Derecho Civil comprende principalmente la regulación de la autonomía privada en la que las personas físicas o jurídicas tienen libertad de contratar y de asumir obligaciones, dentro de las limitaciones de orden público que establece el Código Civil. Al asumir obligaciones la persona privada, está comprendida en una relación jurídica obligatoria, en la que se generan obligaciones de ambas partes, según el negocio jurídico de que se trate, por ejemplo.

Un negocio jurídico de común operatividad constituye el contrato de compraventa, y una de las características de éste tipo de contratos es que constituye un contrato sinalagmático, bilateral, de ejecución de prestaciones recíprocas. Entendiendo que para que se perfeccione en contrato debe ejecutarse la prestaciones de ambas partes, una de ellas puede exigir la ejecución de la prestación de la otra parte si es que ella ejecutó la que le corresponde. El detalle está en el tiempo en que puede ejercitar su acción de exigir su derecho de que la otra cumpla.

Aquí entra la prescripción extintiva regulada por el Código Civil (Decreto Legislativo N.º 295, 1984) en los Artículos 1989º y siguientes. Y en el Artículo 1991º recoge la renuncia de la prescripción al señalar que puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada. Se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción. Y tiene sentido regular ello, puesto que prima la autonomía de la voluntad de las partes, regulada por el Derecho Privado.

Entonces, en este escenario, también es aplicable la aplicación supletoria de las normas generales del Código Civil a la regulación especial de otras ramas del Derecho Privado.

Caso distinto constituye los casos de obligaciones no privadas sino de naturaleza pública, como la relación jurídica tributaria, cuyo fundamento jurídico se sustenta en el Artículo 74º de la Constitución Política. Esta regulación de los tributos y las relaciones obligatorias tributarias pertenecen a la rama del Derecho Tributario, vinculada también al Derecho Financiero conforme a la dirección de la Política Fiscal que emprenda el Estado, y que por ende, constituye regulación del Derecho Público, puesto que su objetivo es opuestamente distinto al Derecho Privado.

Entonces, no es viable la aplicación supletoria de las normas generales del Derecho Privado, del Derecho Civil, al Derecho Tributario, rama distinta a la naturaleza privatista del Derecho Común.

CONCLUSIONES

- El Derecho Común constituye una rama del derecho esencialmente privatista, no obstante pueda comprender más de una rama de derecho pero con un tronco común, reflejado en la autonomía de la voluntad de las partes.
- El Derecho Tributario constituye una rama del Derecho Público, relacionado con el Derecho Financiero y dependientemente del Derecho Constitucional Tributario, dentro de una visión del Estado Constitucional de Derecho.
- La aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni desnaturalicen prevista en la norma IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no supone aplicar normas generales previstas en el Código Civil de un instituto jurídico que es común al Derecho Tributario y al Derecho Civil, pero de naturaleza distinta en su aplicación por el origen distinto de las relaciones obligatorias civil y tributaria.
- Las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en relación a la renuncia de la prescripción por interposición de solicitudes de fraccionamiento, de prescripción, de presentación de declaraciones rectificatorias, entre otros, no son uniformes en desarrollar el criterio de no aplicar la renuncia de la prescripción ni la motivan suficientemente.
- Ante los procesos judiciales pendientes de pronunciamiento, procede que la Sala pertinente de la Corte Superior del Poder Judicial se pronuncie por la nulidad de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal por indebida motivación en aquellos casos que expresamente el contribuyente haya discutido la renuncia de la prescripción.

REFERENCIAS

Enciclopedia del Diritto , XII, Giuffré Editore, 1964, Varese, Italy, P 1119-1120

GARCIA B., H. (2003). *La ciencia de las finanzas públicas y la actividad financiera del Estado. En. Tratado de Tributación.* Tomo I. Vol. 1. (pp. 30–40). Bs As., Argentina: Ed. Astrea,

Vidal R., F. (2010). *Análisis del CC. A 25 años de su vigencia.* (pp. 127). 1ra. Ed. Lima, Perú: Editor Motivensa S.R.L.

Rubio C., M. (2010). *Aplicación Supletoria del Código Civil. En: Código Civil Comentado.* Tomo 1. 3ra ed. (p. 68). Lima, Perú: Ed. Gaceta Jurídica S.A.

Torres V., A. (2011) *Código Civil.* Tomo I. (p. 114). 7ma. ed. Lima, Perú: Ed Importadora y Distribuidora Editorial Moreno S.A.

Sentencia Exp. N.º 6477-2014-0 (Lima), Corte Superior de Justicia de Lima. Recuperado del sitio de internet del Poder Judicial: <http://cej.pj.gob.pe>

Sentencia Exp N.º 8548-2014 (Lima), Corte Superior de Justicia de Lima. Recuperado del sitio de internet del Poder Judicial: <http://cej.pj.gob.pe>

Resolución del Tribunal Fiscal No. 07512-1-2013 (Lima). Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del tribunal:
http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=section&id=41&Itemid=100145&lang=es

Resolución del Tribunal Fiscal No. 09982-4-2013 (Lima). Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del tribunal:
http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=section&id=41&Itemid=100145&lang=es

Resolución del Tribunal Fiscal No. 13563-10-2013 (Lima). Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del tribunal:
http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=section&id=41&Itemid=100145&lang=es

Informe N.º 272-2002-SUNAT/K00000 emitido por la SUNAT (Lima). Recuperado del sitio de internet de la SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i2722002.htm>

