

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



“RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA”

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN
DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

HEISSEN ALI ORTIZ DE ORUE QUISPE

ASESOR:

MARTHA CRISTINA HUERTAS LIZARZABURU

Setiembre, 2018

RESUMEN

La presente investigación estudia la posibilidad de renunciar a la prescripción en materia tributaria. El tema ha sido abordado por diversos pronunciamientos de los órganos administrativos y judiciales encargados de resolver controversias en materia tributaria, dentro de los cuales se observan criterios contradictorios. En este entendido, la investigación pretende aportar fundamentos sólidos para resolver el tema en mención. Si bien el Código Tributario regula lo concerniente a la prescripción, no existe dispositivo alguno que se refiera específicamente a su renuncia. Por lo tanto, se estudia la posibilidad de aplicar supletoriamente el Código Civil, donde la renuncia se encuentra debidamente regulada. Para dicho fin, se analiza las principales similitudes y diferencias entre la prescripción tributaria y la civil, llegando a la conclusión que la aplicación supletoria de la figura: “renuncia a la prescripción ganada” no desnaturaliza el ordenamiento tributario. Además, se analizan algunos actos que realizan los deudores tributarios, para verificar si pueden considerarse como actos de renuncia a la prescripción. Finalmente se concluye que es posible renunciar a la prescripción tributaria únicamente en la etapa intermedia del fenómeno; sin embargo, es importante analizar cada acto realizado por el deudor para determinar si de su contenido se desprende la manifestación de voluntad de renunciar a este beneficio.

ÍNDICE

RESUMEN.....	1
ÍNDICE	2
INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO I: APLICACIÓN SUPLETORIA COMO MECANISMO DE INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	6
1. Integración en el Derecho.....	6
1.1 Plenitud en el Derecho.....	6
1.2 Espacios no regulados como defectos de los sistemas normativos	7
1.3 Mecánica de Integración	12
1.3.1 Analogía como mecanismo de integración.....	13
1.3.1.1 Esquema del argumento analógico.....	17
2. Integración en el Derecho Tributario.....	18
2.1 Autonomía del derecho tributario	18
2.2 Analogía en el derecho tributario	18
3. Aplicación supletoria del Código Civil en materia tributaria.....	25
3.1 Relación jurídica tributaria y civil	27
4. Conclusión	30
CAPÍTULO II: PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	31
1. El elemento temporal de la prescripción.....	31
1.1 Prescripción extintiva	32
1.2 Prescripción Tributaria	34
1.2.1 Fundamentos de la Prescripción Tributaria	36
1.2.1.1 Principio de Seguridad.....	37
1.2.1.2 Aspectos adicionales que ocasionan la prescripción.....	37
1.2.2 Elementos de la Prescripción	39
1.2.3 Etapas del fenómeno de la prescripción.....	41
1.2.3.1 Etapa preliminar.....	41
1.2.3.2 Etapa constitutiva.....	42
1.2.3.3 Etapa intermedia.....	42
1.3 Diferencias entre la prescripción tributaria y la civil	43
CAPÍTULO III: RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	46
1. Renuncia a la prescripción en la etapa preliminar.	48

1.1. Actos de interrupción como renuncia al plazo de prescripción en la etapa preliminar.....	49
1.1.1 Reconocimiento expreso de la obligación tributaria.....	50
1.1.2 Pago parcial de la deuda.....	50
1.1.3 Facilidades de pago.....	52
1.2 Suspensión del plazo.....	53
1.3 Renuncia al plazo de prescripción como elemento del fenómeno.....	54
1.4 Manifestación del interés individual.....	54
1.5 Conclusión.....	54
2. Renuncia a la prescripción en la etapa intermedia – renuncia a la prescripción ganada.....	55
2.1 El silencio del deudor como renuncia a la prescripción en la etapa intermedia ...	55
2.2 Renuncia expresa y tácita a la prescripción.....	57
2.2.1 Manifestación de voluntad.....	57
2.2.2 Renuncia Expresa.....	58
2.2.3 Renuncia Tácita.....	61
2.2.3.1 Reconocimientos de la deuda como actos de renuncia tácita a la prescripción.....	64
2.2.3.2 El Pago como acto de renuncia tácita a la prescripción.....	65
2.2.3.3 Actos del deudor ante la exigencia de la administración del pago de una deuda en la etapa intermedia.....	70
2.3 Posiciones respecto a la renuncia a la prescripción ganada.....	72
2.3.1 Posiciones en la Doctrina.....	73
2.3.2 Posturas de los órganos encargados de resolver en materia tributaria.....	74
2.3.2.1 Sunat.....	75
2.3.2.2 Tribunal Fiscal.....	78
2.3.2.3 Poder judicial.....	82
2.4 Conclusión de la renuncia a la prescripción ganada.....	92
CONCLUSIONES.....	94
BIBLIOGRAFÍA.....	97

INTRODUCCIÓN

El instituto de la prescripción existe como un mecanismo que brinda seguridad jurídica a los sujetos para que sus situaciones jurídicas no se mantengan pendientes indefinidamente. Este nace en el derecho civil, por lo tanto ha tenido un mayor desarrollo en esta rama del derecho. La prescripción se ha adecuando al derecho tributario regulando únicamente aquella de tipo extintiva o liberatoria de acciones, pero con las particularidades propias de la materia.

En el ámbito tributario existen diversos tipos de acciones que se pueden extinguir con el fenómeno de la prescripción. El presente trabajo de investigación se centra únicamente en el estudio de la prescripción de la acción de la administración para exigir el pago de la deuda. Teniendo en cuenta la delimitación señalada se analiza, si al amparo de nuestra normativa tributaria, cabe renunciar a la prescripción a lo largo de todo el fenómeno prescriptivo.

La presente investigación nace a partir de observar pronunciamientos contradictorios de los órganos que resuelven en materia tributaria, respecto al problema de la presentación de Solicitudes de Fraccionamiento y/o Aplazamiento como supuesto de renuncia tácita a la prescripción.

Sin embargo, en el desarrollo de la investigación se ha visto por conveniente realizar un análisis general sobre la de renuncia a la prescripción, lo cual nos permitirá aterrizar en los diferentes supuestos donde exista la posibilidad de una renuncia. Para el análisis del tema planteado, la investigación se divide en tres capítulos donde se llegan a conclusiones que nos ayudarán a resolver el problema principal.

El primer capítulo desarrolla lo concerniente a la aplicación supletoria como mecanismo de integración de las normas tributarias. La idea central de esta parte es que el lector tenga una idea clara de los supuestos, requisitos y la forma de integración la norma tributaria mediante la aplicación supletoria de otros ordenamientos. Teniendo en cuenta que la renuncia a la prescripción se encuentra regulada únicamente en el ordenamiento civil, se analiza la aplicación supletoria de este al ordenamiento tributario, incidiendo en las diferencias entre la relación jurídica tributaria y la civil.

El segundo capítulo estudia la naturaleza del instituto de la prescripción tanto en materia civil como en materia tributaria y partiendo de allí se determinarán las similitudes y diferencias en ambas ramas del Derecho. El objetivo de este capítulo es establecer si las particularidades de la institución de la prescripción en materia tributaria permiten una aplicación supletoria de los dispositivos del ordenamiento civil, sin que ello implique desnaturalización de la prescripción tributaria.

El tercer capítulo está dedicado al desarrollo de la figura denominada "renuncia a la prescripción ganada". Para dicho fin se analiza la posibilidad de renuncia en las etapas del fenómeno de la prescripción. Posteriormente, se determina si en el ámbito tributario corresponde la aplicación supletoria de esta figura, que ha sido regulada en el ordenamiento civil, o si ello desnaturaliza la prescripción en materia tributaria. Se analizan también los diversos actos de los sujetos que pueden considerarse como renunciaciones a la prescripción. Finalmente se revisan los pronunciamientos, de los órganos encargados de administrar justicia tributaria, que contienen un análisis de esta problemática.

La presente investigación pretende profundizar el estudio de la prescripción tributaria y en especial ser un punto de partida para el análisis de la renuncia a la prescripción de las demás acciones que se encuentran reguladas en el Código Tributario.

CAPÍTULO I: APLICACIÓN SUPLETORIA COMO MECANISMO DE INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

El presente trabajo de investigación se centra en el estudio de la posibilidad de aplicar al ámbito tributario la figura denominada: “renuncia a la prescripción ganada” que se encuentra regulada en el ordenamiento civil. La integración de las normas es la herramienta mediante la cual se hará efectiva la posibilidad de incorporar al ordenamiento tributario un dispositivo de carácter civil. Es por ello que resulta importante el estudio de los mecanismos de integración de normas y en especial aquella referida a la aplicación supletoria, los cuales son desarrollados en la Teoría General de Derecho.

El tener una idea clara de los supuestos, requisitos y las formas de integración de la norma, nos permitirá aterrizar estas ideas al ámbito tributario y así definir cuáles son los puntos importantes a tener en cuenta en la integración de las normas tributarias. La idea de este capítulo es que el lector tenga claro los pasos a seguir para efectuar una correcta integración de normas tributarias.

1. Integración en el Derecho.

1.1 Plenitud en el Derecho

La ciencia jurídica se encuentra siempre en la búsqueda de plenitud jurídica, entendida esta como la propiedad o cualidad que tiene la norma para dar soluciones a todas las situaciones o problemas que puedan originarse. (Bobbio, 2013: 213) Señala Siota, que esta cualidad puede ser entendida de dos maneras: como una plenitud absoluta, en el caso que el ordenamiento contenga dispositivos para regular todos los problemas que se presenten; o como una plenitud relativa o de segundo grado, que se presenta cuando no existe dispositivos para solucionar todos los problemas que se presentan, pero el ordenamiento contiene mecanismos de integración, con los cuales se pretende solucionar los problemas. (Siota, 2010: 22)

Como ejemplo de la búsqueda de plenitud en los sistemas jurídicos, Carlos Nino, al desarrollar la estructura de la actividad teórica central denominada dogmática jurídica que se originó como consecuencia de la confrontación entre el movimiento de la codificación y el enfoque racionalista, señala que los juristas racionalistas dejando de lado casi totalmente las normas positivas vigentes enmarcaban su labor en la construcción de sistemas ideales

deducidos únicamente de principios auto-evidentes. Sin embargo, con el origen del nuevo derecho positivo, que se generó con la aparición de los primeros Códigos, los juristas racionales debieron adecuar su posición a este nuevo escenario. Estos primeros Códigos se acercaban más a los sistemas ideales que estos juristas propugnaban, en el sentido que se encontraban mejorados en relación a su contenido ideológico, propiedades de completitud, coherencia y precisión. (Nino, 2007: 12)

El resultado de esta confrontación fue el traslado de las características formales de los sistemas ideales al nuevo derecho positivo. En este entendido se asumía que los Códigos eran completos, coherentes y precisos, constituían entonces sistemas autosuficientes para encontrar respuesta a cualquier problema que se presente sin necesidad de recurrir a premisas que no puedan ser extraídas de los mismos Códigos. Pese a que los juristas teóricos tuvieron que adecuar su posición al nuevo derecho positivo, mantenían la metodología extraída del racionalismo la cual era deductiva, abstracta y ajena a consideraciones empíricas. (Nino, 2007: 13)

Dentro de la plenitud relativa, uno de los mecanismos de integración es precisamente el recurrir a ordenamientos distintos para aplicarlos supletoriamente. Labor que está dirigida a corregir los defectos o deficiencias existentes en el ordenamiento que se pretende integrar. (Rubio, 2009: 260).

La labor de integración está ligada necesariamente a la existencia de defectos en la ley. El reconocimiento de la existencia de los defectos genera la necesidad de corregirlos con la finalidad de que exista una respuesta jurídica sea esta favorable o desfavorable. (Reale, 1993: 241) Por lo tanto, la integración presupone que no exista norma jurídica aplicable a un caso determinado. Ante tal deficiencia, la integración busca suplirlas recurriendo a otras fuentes que el Derecho ofrece. La integración se encuentra dirigida al respeto del principio: "Los Jueces no pueden dejar de administrar Justicia ante vacío o deficiencia de la Ley".

1.2 Espacios no regulados como defectos de los sistemas normativos

Las deficiencias normativas, que se producen cuando la norma no alcanza a un determinado supuesto generándose espacios no regulados, han recibido diferentes denominaciones tales como: lagunas del Derecho, defectos de la ley, vacíos de la ley, deficiencias de la normatividad, etc. Estas denominaciones son utilizadas indistintamente para referirse a la ausencia de regulación para un caso en específico. (Lara, 1997: 93)

Rubio ha delimitado las diferencias que existen por ejemplo entre los términos lagunas y vacíos.

El vacío hace referencia a un ámbito carente de derecho y ajeno a este. Considerando que existen ámbitos que no deben estar regulados jurídicamente, los vacíos se encuentran más allá de lo que el derecho como regulación de conductas sociales comprende. En este sentido el vacío es aquella ausencia de regulación jurídica que se encuentra más allá de los límites que el mismo orden jurídico impone.

A diferencia de los vacíos las lagunas, al ser defectos de la ley, si pueden ser advertidas y cubiertas por los operadores mediante la integración acudiendo a las normas, instituciones y principios del derecho.

Entonces la diferencia esencial radica en que mientras las lagunas deben ser colmadas mediante la labor de integración, los vacíos se consideran espacios que no deben ser regulados por el ordenamiento. (Rubio, 2009: 261).

Utilizando una terminología diferente, Larenz citado por Siota señala que existen “silencios en la ley” que no constituyen “lagunas”, estos últimos constituyen ausencias de regulación en la aspiración que tiene la ley de regular absolutamente todos los casos. El fenómeno que este autor ha denominado “silencios de la ley” son circunstancias o relaciones interhumanas que no corresponden ser reguladas por la ley, es así que el ordenamiento jurídico no necesariamente tiene que extenderse sobre todas las situaciones que se presenten. (Siota, 2010: 28)

En el ámbito de las lagunas, se diferencian las lagunas de la ley y las lagunas del derecho. Cuando nos referimos a “lagunas de la ley” hablamos en específico de la carencia de normas dentro de la fuente de derecho: “ley”, sin embargo esta no es la única fuente de derecho. Es así que cuando nos referimos a: “lagunas del Derecho” abarcamos un ámbito más amplio, debido a que este término denota la ausencia de solución dentro de todas las fuentes del Derecho. Por lo tanto el término “lagunas del Derecho” abarca también a las “lagunas de la ley”. (Lara, 1997: 95)

Al respecto Alchourron y Bulygin citados por Nino señalan que: “un cierto caso constituye una laguna de un determinado sistema normativo, cuando ese sistema no correlaciona el caso con alguna calificación normativa de determinada conducta. (O sea con una solución).”

Estos autores refieren que es necesario relacionar a las lagunas a un cierto sistema jurídico y a un caso determinado. En este sentido un determinado caso puede no estar solucionado por un sistema, pero si por otro, asimismo un mismo sistema normativo puede encontrar soluciones para determinados casos y para otros no. (Nino, 1980: 281) Admiten entonces que ante la falta de solución en un determinado sistema normativo para un caso en concreto, existen mecanismos que permitan encontrar soluciones en otros sistemas normativos.

Juristas como Kelsen no admiten la existencia de lagunas en los sistemas jurídicos, consideran que estos son necesariamente completos. Para sostener esta postura señalan que para todo sistema jurídico es necesario el principio de clausura, o sea un enunciado que estipula que todo lo que no está prohibido está permitido. Es decir, que cuando las normas del sistema no prohíben una cierta conducta, de cualquier modo tal conducta recibe una calificación normativa (su permisión) en virtud del principio de clausura que permite toda acción no prohibida.(Nino, 1980: 282)

Se utiliza entonces un “argumento a contrario” donde se determina una presunta voluntad del legislador, que no admite prueba en contrario, según la cual si no ha regulado un determinado supuesto es porque no ha querido que el mismo cayera bajo el ámbito de la consecuencia jurídica de una norma que regula un supuesto distinto. (Siota, 2010: 69) El resultado de aplicar este argumento es la no aplicación al supuesto de hecho no regulado la misma consecuencia jurídica del caso regulado. La consecuencia jurídica que se aplique al supuesto no regulado puede ser contraria o distinta a la consecuencia jurídica que se aplica al supuesto regulado. (Siota, 2010: 72)

Alchourron y Bulygin hacen una aguda crítica al razonamiento de Kelsen. Señalan que la expresión “permitido” que aparece en el principio “todo lo que no está prohibido está permitido”, puede tener dos significados diferentes. Uno es equivalente a “no prohibido”, o sea implica que no existe en el sistema una norma que prohíbe la conducta en cuestión. El otro hace referencia a una autorización positiva, o lo que es lo mismo, requiere la existencia de una norma que permite la acción de que se trata. Si se utiliza en el primer sentido se genera un enunciado tautológico, con esta interpretación del principio de clausura, no se impide que se dé un caso en que el sistema no contenga ni una norma que prohíba la acción de que se trata ni una norma que la permita, o sea que exista una laguna. En el segundo de los sentidos el principio de clausura se convierte en un enunciado con contenido

empírico, sin embargo no se puede aplicar este sentido a todo sistema jurídico, pues depende de que, efectivamente, en el sistema de que se trate exista una norma que autorice toda conducta no prohibida. (Nino, 1980: 283)

Al respecto, García señala que en general nuestro sistema jurídico se considera completo sin la existencia de lagunas, debido a que el operador del Derecho tiene la obligación de suplir las deficiencias mediante la integración, por tanto las lagunas únicamente existen en el campo de la Ley. (García, 1995: 243) En el mismo sentido García Maynes y Recasens Siches, en base a la investigación de Geny señalan que no hay lagunas en el Derecho, pero si en la ley, dado que esta última no alcanza a cubrir el nivel del derecho. (Álvarez, 1975: 235) Consideramos que esta postura es la más adecuada, dado que en el derecho existen mecanismos de integración como la aplicación supletoria que se encuentran dirigidas a generar la plenitud jurídica, por lo tanto solo serán admisibles las lagunas en el campo de la ley como una de las fuentes del derecho.

Para determinar si nos encontramos frente a una laguna se deberá analizar si la ausencia normativa cumple con dos requisitos fundamentales:

- i) Que el hecho no se encuentre regulado por el ordenamiento y;
- ii) Que se considere que el Derecho debe dar solución al problema que no se encuentra regulado en el ordenamiento. Como señala Larenz citado por Siota, se deberá verificar si la ausencia de regulación no corresponde a una cuestión que ha sido dejada al espacio libre de derecho. Para afirmar que hay una laguna habrá que atender a la intención reguladora y a la teleología immanente a la misma ley. (Siota, 2010: 28)

Consolidando las ideas expuestas y sin perjuicio de las diferentes terminologías que se ha utilizado para nombrar a las ausencias de regulación, podemos señalar que la integración del derecho y en específico la aplicación supletoria recurriendo a normas diferentes, presupone la existencia de defectos en el ordenamiento, consistentes en la ausencia de regulación para un problema en específico. Sin embargo existen aquellas ausencias de regulación que no configuran defectos del ordenamiento y por lo tanto no corresponde colmarlas mediante la labor integradora. Dependerá del análisis de la intención reguladora del legislador para determinar si las ausencias de regulación obedecen o no a defectos del ordenamiento y consecuentemente si corresponde o no integrar la norma.

Ahora bien, teniendo en cuenta los motivos que originan las lagunas, estas se dividen en subjetivas y objetivas. Las subjetivas se originan por cualquier motivo imputable al legislador. Mientras las objetivas se originan en el desarrollo de las relaciones sociales, de las nuevas invenciones, de todas aquellas causas que provocan el envejecimiento de los textos legislativos. (Siota, 2010: 29)

Como ejemplos de causas que originan las lagunas se pueden citar:(García, 1995: 244)

- Cambio en los patrones culturales de una sociedad. (Objetiva)
- Falta de previsibilidad por parte del legislador. (Subjetiva)
- Abrupto adelanto científico o tecnológico que desborda o transforma la sociedad. (Objetiva)
- Ocio intencional del legislador. (Subjetiva)

Respecto a los tipos de lagunas Ennecerus citado por García señala que existen lagunas en los siguientes casos (García, 1995: 245):

- Cuando la ley otorga al operador del Derecho una orientación genérica, señalando tan solo expresa o tácitamente conceptos o criterios no determinados en sus particularidades, los que deben ser investigados en cada caso concreto.
- Cuando hay falta de norma. Esta situación se produce cuando el legislador no puede prever todas las circunstancias y conductas posibles porque el progreso social, científico y tecnológico trae consigo muchas hipótesis para las cuales no existen normas aplicables.
- Cuando dos normas sin referencia alguna entre si se contradicen, haciéndose recíprocamente ineficaces.
- Cuando la norma deviene inaplicable por abarcar casos o acarrear consecuencias que el legislador no habría ordenado de haber conocido aquellas o sospechado estas.

1.3 Mecánica de Integración

La labor de integración ocasiona, que ante la insuficiencia de los métodos de interpretación para resolver un determinado problema, los órganos resolutores dejan de lado la labor de intérpretes y asumen un papel semejante al legislador. (García, 1995: 240) Sin embargo no se debe pasar por alto que la labor de integración y el efecto señalado anteriormente, tienen carácter restrictivo y constituyen una excepción al procedimiento regular para la producción de normas legales. En el procedimiento regular, las normas generales son creadas por el Poder Legislativo o el Poder Ejecutivo por delegación del anterior. (García, 1995: 241) En este sentido señala Álvarez que la misión integradora, no es una forma de creación jurídica, sino una recomposición jurídica de acuerdo con las normas a las cuales la legislación remite. (Álvarez, 1975: 230) Por lo tanto, para aplicar la integración es necesario que la interpretación como forma de realización del Derecho haya fracasado previamente. (Lara, 1997: 99)

Con el objetivo de lograr plenitud, la labor integradora ha previsto mecanismos para solucionar las lagunas recurriendo a un conjunto de métodos y procedimientos propios. Estos procedimientos cuentan con un método propio que es el uso de la analogía y un fundamento teórico positivo propio que lo sustenta. La integración cumple una doble función: en primer lugar da solución a un problema concreto colmando las lagunas y por otro lado se encarga de recomponer la integridad del ordenamiento jurídico para salvaguardar la coherencia del ordenamiento. Esto quiere decir que al momento de colmar una laguna y corregir el defecto, se está reconstruyendo formalmente y de manera coherente el ordenamiento jurídico. (Lara, 1997: 99)

Las estrategias y métodos para solucionar las lagunas, pueden sintetizarse en métodos de autointegración y heterointegración. (Galiano, 2012: 439)

El método de autointegración busca suplir la deficiencia acudiendo únicamente a soluciones que se encuentran en el mismo ordenamiento jurídico, no se necesita salir de dicho ordenamiento para suplir la deficiencia. Dentro de estas soluciones las reconocidas generalmente son: acudir a la analogía dentro del mismo ordenamiento jurídico y a los principios generales del Derecho. (Siota, 2010: 31)

En cambio el método de heterointegración, pretende suplir las deficiencias normativas acudiendo a recursos externos al ordenamiento jurídico en el cual se ha detectado la

deficiencia. La solución se encontrará en ordenamientos jurídicos de distinta naturaleza produciéndose una remisión a cuerpos legales distintos, práctica que se conoce como aplicación supletoria.

1.3.1 Analogía como mecanismo de integración.

Antes de pasar desarrollar la analogía como mecanismo de integración, conviene resaltar los tres sentidos en los que se puede entender el termino analogía: (Siota, 2010: 37)

- La analogía se puede entender como un concepto, que ocurre cuando no se puede definir su campo de aplicación de manera precisa, ya que esta consta de objetos o entidades de naturaleza distinta, pero que guardan entre si una cierta similitud, es decir, tienen algún elemento en común. En suma dentro de este sentido se puede señalar que existe una relación de semejanza entre las distintas denotaciones o significados de un concepto.
- La analogía como juicio o proposición, hace referencia a una conexión que tiene lugar entre distintos términos o relaciones. La semejanza radicaré entre conceptos diferentes.
- Finalmente la analogía como argumento, hace referencia al razonamiento jurídico por analogía que utilizan los encargados de aplicar el Derecho para fundamentar sus decisiones. Este razonamiento presupone la existencia de la analogía en alguno de los dos sentidos señalados anteriormente.

Dentro de la ciencia jurídica, en general cuando se habla de analogía nos estamos refiriendo al último de los sentidos señalados, esto es a un procedimiento argumentativo que traslada la solución prevista para un determinado caso a otro no regulado pero que se asemeja al que si se encuentra regulado, compartiendo características esenciales y la misma razón.

La analogía viene a ser el mecanismo de integración al cual se recurre generalmente para solucionar las lagunas de la ley. Mecanismo que tiene como punto a su favor la existencia de un dispositivo, fuera del ordenamiento que se pretende colmar, que resuelve la situación no regulada. Por lo tanto resulta más fácil encontrar soluciones equivalentes para situaciones que mantienen semejanza esencial con los que se encuentran adecuadamente regulados. (Lara, 1997: 100)

Este mecanismo consiste en aplicar la solución dada para uno o varios casos a otro caso no normado, siempre que entre ambos existan como elementos comunes: “los elementos que son característicos y decisivos en cada uno de ellos”. (Lara, 1997: 100) Ocurre entonces una extensión de la solución que el legislador ha previsto para un determinado caso, a un caso no previsto por la norma pero que guarda semejanza con el que si se encuentra regulado. Es requisito para su aplicación la existencia de igualdad de razones que justifican la aplicación de la normativa jurídica en uno y otro caso. (Reale, 1993: 242)

En palabras de Geny la analogía consiste en el proceso lógico que tiende a inducir soluciones particulares del principio intrínseco que los explica, para buscar en seguida las condiciones del mismo principio en otras hipótesis y aplicárselas por vía de deducción. Esto implica una combinación de los métodos inductivo y deductivo. (Citado por Lara 1997:101)

Siota señala que existen tres elementos configuradores para la aplicación del argumento analógico: 1. Existencia de un vacío normativo, (debemos entender que se hace referencia a un defecto de la norma y no a un espacio que intencionalmente el legislador ha dejado sin regulación), 2. Identidad de razón, 3. Existencia de una disposición jurídica análoga. (Siota, 2010: 39)

Con respecto al primer elemento, al ser la analogía un método de integración de las normas, para su aplicación se requiere la existencia de espacios no regulados que se consideren defectos de la norma.

Con respecto al segundo elemento, juristas como Falcon Tella, Itrurralde, Atienza y Bobbio consideran a este como el elemento esencial más característico pero que también es de difícil delimitación por la vaguedad e imprecisión del término razón.

Debido a la mecánica que encierra la elaboración de un argumento analógico, donde se parte de un supuesto no regulado para encontrar la solución en una consecuencia jurídica de un supuesto regulado, evidentemente la identidad de razón debe ser extraída de la comparación entre los dos supuestos de hecho (el regulado y el no regulado).

Como señala Falcón y Tella, la identidad de razón debe reunir tres características: 1. ser fundamento de la analogía y no consecuencia de ella, 2. Darse entre el supuesto de hecho

no regulado y el regulado y no entre la ley y un caso o solo en la ley, 3. Ser externa, ósea diferente a la semejanza entre casos. (Siota, 2010: 42)

El argumento analógico comprende el análisis de la “identidad de razón” y “semejanza de casos” conceptos que son diferentes. La semejanza hace referencia a la existencia de algunos elementos en común entre los supuestos de hecho, estos no son totalmente idénticos pero tampoco son distintos. En términos de la analogía, para que la “semejanza de casos” configure una “identidad de razón” es necesario que los elementos comunes sean de carácter esencial.

La relación de estos dos conceptos podrían generar diversas situaciones, como señala Siota podría ocurrir que dos supuestos de hecho, con características particulares diferentes, fuesen esencialmente idénticos y, por tanto, capaces de ser sometidos por analogía; en cambio, dos supuestos exteriormente semejantes podrían no tener identidad de razón, lo que impediría la aplicación analógica. (Siota, 2010: 43)

El ejercicio de encontrar los elementos comunes esenciales discriminándolos de los no esenciales se conoce como: pasar del “círculo de semejanza” al “círculo de identidad”. Ejercicio que tiene un alto grado de subjetividad, dado que al momento de trazar el círculo, el aplicador tiene que introducir una serie de juicios de valor, en esencia realizará operaciones axiológicas. Este hecho es precisamente un punto de crítica por parte de la teoría central denominada dogmática jurídica, la cual pretende apartarse de cualquier consideración axiológica. Precisamente por estas razones es que se considera que la aplicación del argumento analógico contiene un alto grado de dificultad, dado que el aplicador deberá separar con finura los elementos comunes esenciales de los que no lo son. (Siota, 2010: 43)

El procedimiento señalado debe ser efectuado con un alto grado de prudencia y ponderando adecuadamente las identidades de razón en las cuales se funda y descansa la argumentación analógica. (Álvarez, 1975: 237) Dos supuestos de hecho pueden coincidir en la mayoría de sus notas características, pero diferenciarse en una que puede ser esencial y que puede alterar completamente su configuración jurídica, por lo que resulta importante la aplicación del procedimiento con la debida diligencia y cautela. (Reale, 1993: 242)

A decir de Reale la analogía no se reduce a un mero proceso lógico- formal, sino que se inserta en el proceso axiológico y teleológico del sistema normativo, no solamente como consecuencia formal de semejanzas entre un caso particular y otro, sino en virtud de algo más profundo ligado a la estructura de la experiencia jurídica. (Reale, 1993: 242)

El último elemento configurante del argumento analógico es la existencia de una disposición jurídica análoga. Este elemento parte de una labor interpretativa de la norma que se pretende extender por analogía a un supuesto no regulado, el aplicador deberá desentrañar los elementos esenciales del supuesto de hecho descrito en la norma para determinar si este guarda una identidad de razón que permita la aplicación de la analogía. Se señala que el problema de este requisito es que se corre el riesgo que la disposición jurídica análoga se manipule según las convicciones propias del aplicador. (Siota, 2010: 45)

Se podría decir erradamente que el mecanismo de la analogía se aparta de la labor interpretativa al estar ligada únicamente labor de integración; sin embargo es importante señalar que el procedimiento analógico involucra también una labor de interpretación de la norma que se pretende aplicar a un supuesto no regulado, dado que se busca desentrañar la ratio legis de esta norma, para poder verificar si existe la identidad de razón en los supuestos de hecho. Por último se debe resaltar que lo análogo no es la ley sino los supuestos de hecho semejantes (Álvarez, 1975: 239)

La analogía se clasifica en legis y juris, la primera es la analogía propiamente dicha; la segunda, es el procedimiento mediante el cual se suple una deficiencia legal recurriendo a los principios generales del Derecho. (Reale, 1993: 243) Encerrus citado por Álvarez señala que la analogía legis, partiendo de una proposición jurídica concreta, desenvuelve su idea fundamental, purificándola mediante la eliminación de todos los factores no esenciales, y aplica esta fórmula depurada a los casos que encajan en ella y que solo en aspectos secundarios difieren de los efectivamente subsumidos en la norma. Se parte de una pluralidad de proposiciones y extrae inductivamente de ellas principios generales para aplicarlos a supuestos que no están regulados por ninguna de las disposiciones particulares de las cuales se ha partido. (Álvarez, 1975: 238)

Para efectos de la presente investigación conviene enfocarse en la analogía legis donde el referente semejante es una norma jurídica concreta. Es requisito la existencia de una norma análoga a la cual se le extrae el principio general y la idea fundamental, eliminando todos

los factores no esenciales. El resultado de esta labor permitirá deducir una solución para el caso no regulado.

1.3.1.1 Esquema del argumento analógico

Característica importante del argumento analógico es que no se aplica sobre toda la norma (supuesto de hecho y consecuencia jurídica) sino que ante la semejanza entre los supuestos de hecho se aplica únicamente la consecuencia jurídica. Dado que si se determina igualdad entre los supuestos de hecho, se aplicaría únicamente el mecanismo de interpretación, labor donde no existen lagunas que colmar. (Lara, 1997: 100)

La doctrina se ha esforzado en esquematizar el argumento analógico, señalando que si: "A" tiene la cualidad x, "A" y "B" tienen las cualidades a, b, y c. Es probable, por tanto, que "B" tenga también la cualidad x. (Álvarez, 1975: 236) O como señala Reale si por ejemplo, un caso reúne los elementos, a b, c, d y surge otro caso con estos elementos junto con un quinto elemento el f, es de suponer que, siendo idéntica la razón jurídica de los dos casos, idéntica hubiera sido la consecuencia jurídica que el legislador hubiera previsto en el segundo caso. (Reale, 1993: 242) La añadidura que se efectúa no representa una nota esencial diferenciadora que como señalamos anteriormente alteraría completamente la configuración jurídica.

Lara señala que el esquema lógico que utiliza esta clase de analogía es la siguiente (Lara, 1997:102):

S: Supuesto de hecho

C: Consecuencia jurídica

H: Hecho no previsto por la norma.

- 1.- Si S debe ser C (Norma de Referencia).
- 2.- H no es igual a S, pero es semejante a S (caso)
- 3.- Para H debe ser C. (conclusión).

2. Integración en el Derecho Tributario

2.1 Autonomía del derecho tributario

Ahora bien, conforme se ha descrito la labor de integración del Derecho supone la relación entre los diversos ordenamientos. En este sentido es importante abordar el tema de la autonomía del Derecho Tributario.

Existen dos posiciones bien marcadas al respecto. Por un lado existe la corriente doctrinaria que considera al derecho tributario parte integrante del derecho administrativo, debido a que se basan en un mismo régimen, obedece a los mismos principios y adopta los mismos institutos del Derecho Administrativo. Por otro lado existe la corriente doctrinaria que considera al derecho tributario como una rama del derecho con autonomía. (Vidal, 1986: 69) Nos adherimos a la corriente que considera al derecho tributario como una rama con autonomía, debido a que cuenta con instituciones, normas y se basan en principios que solo se presentan en esta rama del derecho.

Dentro de esta corriente resulta importante citar las consideraciones que establece García Belsunce para justificar la autonomía del derecho tributario: (citado por Vidal, 1986: 69)

- Autonomía Estructural: cuenta con institutos de naturaleza jurídica propia y uniforme entre sí.
- Autonomía Conceptual y Dogmática: Cuenta con conceptos y métodos propios.

2.2 Analogía en el derecho tributario

Los juristas tributarios se dividen entre los que aceptan la presencia de lagunas en los ordenamientos tributarios y aquellos que las niegan. En el primer grupo además se encuentran aquellos que admiten la analogía como elemento de integración y aquellos que no, en el medio se encuentran los que señalan que la analogía se encontraría restringida a ciertos ámbitos del Derecho Tributario.

Los que no aceptan la existencia de lagunas, y por lo tanto la aplicación de la analogía, se sustentan en los principios de reserva de ley y tipicidad. Giannini señala que las normas tributarias reflejan una situación de hecho bien determinada y contienen una cualificación característica y exclusiva no pudiendo extenderse por su naturaleza a hechos diversos.

Tesauro señala que las normas tributarias impositivas son establecidas por el legislador con la intención de indicar de forma completa los objetos y sujetos gravados. En un primer momento este autor señala que en tales normas no se producirá lagunas técnicas y por tanto no se podrá recurrir a la analogía; sin embargo posteriormente reconoce la existencia de lagunas en algunos elementos tributarios, pero rechaza la aplicación analógica para solucionarlas, indicando que la única solución es legislar el supuesto no regulado. (Siota, 2010: 81)

Dentro del grupo que acepta la existencia de lagunas, Ingrosso señala que no aceptar el uso de la analogía significaría admitir desigualdad de los contribuyentes, que en iguales circunstancias estarían sometidos a tratamientos diferentes hecho que vulnera el principio de igualdad tributaria. Vanoni por su parte señala la analogía es el complemento necesario de la norma, para regular dentro del ámbito de la ley todas las posibles hipótesis que puedan presentarse en la vida práctica. (Lara, 1997: 106)

Existe otro grupo de juristas que admitiendo el uso de la analogía restringen su aplicación a solo determinados ámbitos de la disciplina, como son el Derecho Tributario formal, Administrativo o Procesal, corriente que sería la mayoritaria. Por ejemplo Villegas, opina que la analogía no es aplicable en el Derecho Tributario Material o Sustantivo ni en el Penal Tributario; sin embargo, precisa que fuera de esas limitaciones no hay inconvenientes en la utilización de la analogía. (Lara, 1997: 107)

Como sabemos los principales acápites que contiene la parte general del Derecho tributario son los siguientes: 1. El denominado derecho tributario sustantivo o material, que comprende el tributo y su clasificación jurídica; la obligación tributaria, su nacimiento y extinción; los sujetos de la relación jurídica tributaria: activo el Estado y pasivo el contribuyente; el objeto de la obligación y los elementos o presupuestos necesarios; los terceros responsables ante el fisco, aplicación e interpretación de la ley tributaria. 2. El conocido como derecho tributario formal o administrativo que estudia la determinación de la obligación tributaria; los sistemas declarativo, de oficio o mixto; procedimientos; órganos administrativos; privilegios y garantías fiscales; recaudación. 3. El derecho penal tributario que trata de la violación de las normas tributarias; las infracciones y sanciones; y los delitos fiscales en que predomina la intencionalidad. 4. El denominado derecho tributario procesal, como conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre los dos sujetos de la relación jurídico tributaria: Fisco y contribuyente; intervención previa de la

propia administración para que corrija o confirme el acto impugnado, y que algunos consideran como parte del derecho tributario formal. (Vidal, 1965: 13)

Ahora bien, Villegas incluye al instituto de la prescripción dentro del Derecho Tributario Material, con lo cual restringe la aplicación de la analogía para colmar las lagunas que se presenten en este ámbito del Derecho Tributario. Sin embargo es conveniente precisar que este autor analiza el instituto de la prescripción a la luz de la legislación argentina, veamos:

El artículo 54° del Código Tributario argentino, establece que la prescripción es una forma de extinción del débito tributario. Por su parte el artículo 64° señala que las acciones y poderes de la Dirección para verificar, determinar y exigir el pago de los tributos establecidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las sanciones correspondientes prescribe por el transcurso de cinco (5) años. Este dispositivo finalmente establece que La prescripción opera de manera automática, sin necesidad de petición de parte interesada o resolución que la declare cumplida.

Se observa entonces, que la legislación argentina ha regulado la prescripción como una forma de extinción de la obligación tributaria. Además, establece que no se requiere de un acto del deudor tributario para que esta opere, con lo cual la prescripción opera de oficio.

En base al Código Tributario argentino, Villegas señala que se acepta actualmente que las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose como un medio por el cual el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto período de tiempo. (Villegas, 1999: 298)

En el mismo sentido, pero a la luz del ordenamiento tributario español, Garcia Novoa señala que la prescripción tiene carácter sustancial o material. El ordenamiento tributario, al estar integrado por normas que articulan transferencias de riqueza de los particulares a los entes públicos, se fundamenta en el interés público de obtener los medios económicos que tales entes necesitan. La existencia de un componente de interés público condicionará el efecto de extinción de la posición jurídica sobre el que opera la prescripción. Si hay un predominante componente de interés público, como en el caso de la prescripción tributaria, el efecto extintivo de la prescripción será inapelable y radical. No solo supondrá que la prescripción se aplique de oficio, sino que la proyección de los efectos de la prescripción se trasladará de modo inmediato a lo sustancial. Si la prescripción tributaria tuviera carácter

procesal, la pérdida de los instrumentos procesales para ejercitar los derechos prescritos, afectarían de modo indirecto a la existencia material de estos derechos; sin embargo al tener carácter de sustancial los efectos de la prescripción afectan de modo directo a la existencia material de los derechos prescritos. La existencia de un componente de interés público, objetiviza la eficacia de la prescripción, convirtiéndola en una causa de extinción de una obligación de Derecho Público como la obligación tributaria. (Garcia Novoa, 2011: 23)

Cabe señalar que la Ley General Tributaria 58/2003 española, sitúa al instituto de la prescripción en el Título II dedicado a la deuda tributaria y específicamente en el artículo 59° señala que las deudas tributarias podrán extinguirse entre otros por la prescripción. Por otro lado el artículo 69° al referirse a los efectos de la prescripción señala que: (...) 2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. 3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

Para Garcia Novoa la localización sistemática de la prescripción en la Ley General Tributaria de 2003, le atribuye a esta institución la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria. Lo que se extingue es la deuda, esto es, el contenido positivo de la obligación tributaria; a diferencia de la prescripción privada donde se extingue las acciones de los acreedores que pudiendo haber sido ejercitadas no lo han sido. La diferencia con la prescripción civil radica que quien invoca la prescripción tiene la carga de alegarla procesalmente, vía excepción. (Garcia Novoa, 2011: 24) Por estas razones es que el autor concluye que la prescripción tributaria tiene un carácter sustancial y no procesal.

Como veremos más adelante, la regulación que ha merecido la prescripción en el ordenamiento argentino y español, difiere notablemente del ordenamiento peruano. De manera preliminar, señalaremos que en el Código Tributario peruano la prescripción no es una forma de extinción de la obligación tributaria y esta es declarada únicamente a pedido del deudor.

Si bien consideramos adecuado los razonamientos efectuados por Villegas y Garcia Novoa, se debe reiterar que estos son efectuados a la luz de ordenamientos jurídicos diferentes al peruano. Consideramos que a la luz del ordenamiento jurídico peruano no se puede considerar que la prescripción tiene carácter sustancial o material.

Para Galvez Rosasco la ubicación de la reglas de prescripción dentro del Título III del Libro primero del Código Tributario dedicado a la “transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria” es incorrecta, dado que la prescripción no constituye una forma de extinción de la obligación tributaria y no tiene absolutamente nada que ver con la transmisión de dichas obligaciones. (Galvez Rosasco, 2008: 98) Más allá de la ubicación incorrecta que ha resaltado este autor, conviene delinear las razones por las cuales consideramos que, en el ordenamiento tributario peruano, esta institución tiene carácter procesal.

En nuestro Código Tributario la configuración de la prescripción ocasiona la extinción de la acción que tiene la Administración para hacer efectivo un derecho, no es una forma de extinción de la obligación. Por esta razón es que se aceptan como válidos aquellos pagos que se realicen respecto a deudas prescritas.

Como veremos más adelante los elementos característicos de la prescripción son el transcurso del tiempo y el silencio de las partes o el inejercicio de las posibilidades de acción derivadas de una situación jurídica, teniendo en cuenta estos elementos, la prescripción tiene un carácter claramente procesal.

La configuración de la prescripción significa extinción de las acciones, que de acuerdo con las definiciones más clásicas constituyen el poder jurídico de promover el ejercicio de la jurisdicción para instar la tutela de un derecho subjetivo. Se puede señalar entonces que el objeto de la prescripción son las acciones, en este caso acciones para exigir el pago de la deuda. (García Novoa, 2011: 19)

En la relación jurídica tributaria, el derecho material (derecho al cobro de una deuda) y el derecho procesal (derecho a accionar sobre el cobro de la deuda) se encuentran necesariamente ligados, dado que sin un derecho material que le sirva de fundamento, la acción no existe. Característica particular es que el acreedor ejercita su auto tutela exigiendo coactivamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que no existe necesidad de recurrir a los órganos jurisdiccionales. El ejercicio de la acción de cobro, es efectivizado por la Administración tributaria a través de los procedimientos de cobranza coactiva. En este entendido, la acción es la manera de instrumentar procesalmente el derecho material.

Por otro lado, conforme al artículo 47° del Código Tributario, para la declaración de prescripción se requiere que esta sea alegada por el deudor. Alegación que puede ser realizada de dos maneras: mediante una solicitud que generará un procedimiento no contencioso o mediante la oposición a un acto de cobro enmarcado en un procedimiento de cobranza coactiva. Entonces, se verifica que a la luz de nuestro ordenamiento, para la configuración de la prescripción el deudor deberá accionar procesalmente para liberarse de la acción de la administración de exigirle el pago de la deuda.

En conclusión si bien existe un grado de relación entre el derecho material y la acción, ello no incide en el carácter netamente procesal que tiene la prescripción tributaria regulada en nuestra legislación.

Sin perjuicio de lo señalado, estamos de acuerdo con Villegas al señalar que no corresponde aplicar la analogía en el todos los ámbitos del Derecho tributario, por lo que se deberá poner atención a las restricciones que presenta el ordenamiento y a la especial naturaleza de la rama tributaria.

Los ordenamientos jurídicos, y en específico el tributario han previsto mecanismos para suplir las deficiencias que el ordenamiento presenta. En el ordenamiento tributario peruano, este mecanismo se encuentra regulado en la Norma IX del Código Tributario que señala lo siguiente: “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.”

De esta manera el Código Tributario establece la función integradora reconociendo implícitamente la viabilidad de la analogía. Sin embargo el recurso técnico de la analogía, tiene como límite el principio de reserva de ley, dado que mediante esta técnica no se puede aplicar tributos, sanciones o conceder exoneraciones, funciones que están reservadas para la ley. (Lara, 1997: 111) En este sentido es necesario reiterar que la analogía no tiene aplicación en todos los dominios del Derecho; en principio es inadmisibles cuando se trata de normas de carácter penal y respecto de aquellos aspectos que están protegidos por el principio de reserva de ley.

Con respecto al principio de reserva de ley, el artículo 74° de la Constitución Política del Perú y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, restringen a que solo por ley o Decreto Legislativo se regulen aspectos como: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código. Esta restricción tiene como consecuencia lógica que en estos ámbitos del derecho tributario no corresponda integrar la norma y por lo tanto aplicar la analogía.

A decir de Ramos, los límites que establece el principio de reserva de ley, acarrea la imposibilidad de existencia de lagunas en los aspectos reservados a la ley o decreto legislativo, pues los hechos no previstos en estos ámbitos constituyen silencios de la misma ley. Por lo que la integración analógica no es aplicable para todos los supuestos de hecho no regulados en la ley Tributaria, pues partimos de la premisa que la laguna a integrar no debe estar reservada a ley, de ser así sería silencio de la ley donde no corresponde la integración. (Ramos, 2010: 258)

El ordenamiento tributario en su coherencia funcional, ha dispuesto mediante una norma general excluyente (Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario) que la no introducción en el sistema de una norma tributaria material, se constituya en voluntad negativa del legislador de no regular los hechos no previstos. Por otro lado, la laguna en la ley, constituye una razón de la existencia de la norma general inclusiva (Norma IX Título Preliminar del Código Tributario) pues se entiende que es necesario dar solución al hecho no previsto mediante la integración y así preservar la plenitud relativa del ordenamiento. (Ramos, 2010: 258)

Como evidencia de la existencia de lagunas en la ley, el artículo 128° del Código Tributario establece que en el marco del procedimiento contencioso tributario, los órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley. En este sentido el Código Tributario, faculta órgano encargado de resolver, que ante la existencia de una laguna, recurra a la integración para superar los defectos que la ley presenta.

En este entendido, fuera de los ámbitos reservados a la ley se acepta la integración de la norma tributaria. La Norma IX establece dos requisitos para recurrir a otras normas distintas a las tributarias: en primer lugar se deberá verificar la deficiencia de la norma (Lagunas) esto quiere decir la falta de una norma que prevea el hecho en concreto, en segundo lugar que la norma externa, que se pretende aplicar supletoriamente, no se oponga ni desnaturalice a las normas tributarias.

Es importante entonces, señalar que no basta con la verificación de la inexistencia de una norma que prevea el hecho en concreto, sino que además se deberá verificar que la norma externa que se pretende aplicar no desnaturalice la norma tributaria. Si tomamos en cuenta que además de colmar las lagunas del ordenamiento, el objetivo de la labor de integración es que exista coherencia entre la norma aplicada supletoriamente y todo ordenamiento tributario, el hecho de aplicar una norma externa que desnaturalice el ordenamiento tributario atentaría contra la coherencia normativa. A decir de Álvarez la aplicación de las pautas compositivas, realizando una tarea integradora que se compagine armónicamente con la totalidad del material del sistema positivo a que pertenece, impone un enlace indirecto entre el caso regulado y el no previsto, lo cual quita a esta tarea el carácter de mero instrumento empírico y simplista y lo transforma en verdadero procedimiento lógico. (Álvarez, 1975: 239)

Por lo tanto, corresponde que en cada caso específico se determine los alcances de la norma externa que se pretende aplicar y establecer si esta resulta compatible con la naturaleza del instituto que se encuentra regulado en la norma tributaria.

3. Aplicación supletoria del Código Civil en materia tributaria.

Antes de pasar a analizar este tema, corresponde realizar algunas precisiones sobre la aplicación supletoria del ordenamiento administrativo en cuanto al instituto de la prescripción. Si bien el Derecho tributario es parte integrante del Derecho administrativo, es importante señalar que en atención a la autonomía del Derecho tributario este contiene instituciones que no se encuentran en el Derecho administrativo.

Ahora bien, el Código Tributario regula la prescripción liberatoria o extintiva de acciones. Asimismo, La presente investigación se centra en la prescripción de la acción de la administración para exigir el pago de la deuda. La Ley del Procedimiento Administrativo General Ley N° 27444 regula en su artículo 233° la prescripción de la facultad de la

autoridad para determinar la existencia de infracciones administrativas. Observamos entonces que no existe relación alguna entre el tipo de prescripción que ha regulado el ordenamiento administrativo y el regulado en el ordenamiento tributario. Por lo tanto resulta irrelevante para los fines de la presente investigación analizar la aplicación supletoria de la prescripción del ordenamiento administrativo.

Habiendo realizado dicha precisión, en el ámbito tributario algunos autores consideran que La matriz del Derecho Tributario es el Derecho Civil, más concretamente el Derecho de las Obligaciones. (Robles, 2014: 77) Por lo que usualmente se recurre al Derecho Civil para corregir las deficiencias existentes en el Derecho Tributario.

Específicamente para suplir las deficiencias de los dispositivos contenidos en el Libro primero de nuestro Código Tributario, corresponde recurrir en vía complementaria a las normas del Derecho Civil. Esto se da debido a que gran parte de los conceptos principios y normas del Derecho de las Obligaciones son aplicables al Derecho Tributario. (Aguayo 2013: 261)

Si bien muchos de los conceptos del Derecho Civil han sido recogidos por el Derecho Tributario, el Código Tributario ha adecuado instituciones tomando en cuenta la especial naturaleza y particularidad de esta rama del derecho, un claro ejemplo de este hecho es la regulación que ha merecido el instituto de la prescripción.

Al respecto la Administración tributaria ha señalado: “Así pues, atendiendo a que el artículo 45° del TUO del Código Tributario ha establecido disposiciones especiales aplicables a la obligación tributaria, como es el caso del cómputo del plazo prescriptorio y las causales de interrupción de la prescripción, dichos conceptos deben regirse por las disposiciones del Código Tributario, y no por las contenidas en el Código Civil.”¹

Existen entonces ciertas disposiciones especiales en el ámbito tributario donde no corresponde la aplicación supletoria de disposiciones del ordenamiento civil, esto debido a la naturaleza especial de las instituciones del Derecho tributario.

A manera de ejemplo, del análisis de la norma tributaria española con respecto a la prescripción en materia tributaria, se concluye que las normas civiles a menudo resultan

¹INFORME N° 287-2006-SUNAT/2B0000, de fecha cuatro de diciembre de dos mil seis.

incompatibles con el espíritu y finalidad de los preceptos que la Ley General Tributaria dedica a esta materia. (Casado 1990: 951)

3.1 Relación jurídica tributaria y civil

Llegado a este punto consideramos pertinente puntualizar las principales diferencias que existen entre la relación jurídica tributaria y la civil. Conforme al artículo 1° del Código Tributario la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

La obligación tributaria es la relación jurídica, que conforme al artículo 2° del Código Tributario, nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación. El hecho previsto en la ley se conoce como hipótesis de incidencia, que de acuerdo a Geraldo Ataliba es el presupuesto legal o previsión normativa, siempre hipotética, de un hecho o un conjunto de circunstancias de hecho que generan, cuando acontecidos en la realidad, la obligación tributaria. (Citado por Sotelo, 2000: 198)

La ocurrencia del hecho imponible, genera entonces el nacimiento de la obligación consistente en una prestación de dar. La hipótesis de incidencia cuenta con una estructura particular que no se encuentra en otras ramas del derecho, dentro de la cual se pueden diferenciar diversos aspectos: Material, espacial, temporal, cuantitativo, legal y subjetivo. (Sotelo, 2000: 199)

El nacimiento de la obligación tributaria genera un vínculo entre el acreedor y deudor tributario, cuyo contenido es precisamente la prestación de dar, generalmente, suma de dinero. En todo caso una de las particularidades de la obligación tributaria es la patrimonialidad de la prestación.

La obligación tributaria sustantiva, como se conoce a la obligación de pagar el tributo, es la parte fundamental de la relación jurídica – tributaria y el fin último que tiene la institución del tributo. Conforme señala Ferreiro Lapatza el tributo es el contenido o, más exactamente, el objeto de la obligación, la prestación debida (citado por Aguayo López, 2014: 241)

Con respecto a la obligación civil, De Ruggiero señala que es la relación jurídica en virtud de la cual una el acreedor tiene el derecho de exigir al deudor el cumplimiento de una

prestación de dar, de hacer o de no hacer. En estos casos es necesario recurrir a los órganos jurisdiccionales para que el acreedor exija coactivamente el cumplimiento de la prestación. (De Ruggiero, 1994: 5)

El Código Tributario, nos presenta las características que tiene la relación jurídica tributaria las cuales son diferentes a las de la relación jurídica civil, veamos:

De derecho Público.- Necesariamente es el Estado, como entidad pública, quien es parte de relación jurídica actuando como acreedor tributario. Salvo contadas excepciones, como son el pago en exceso o indebido, la condición de acreedor tributario siempre recaerá en el Estado. Mediante la potestad tributaria otorgada por la constitución, el Estado exige a los particulares el cumplimiento de la prestación tributaria. Por su parte la obligación civil es de derecho privado, por lo que el acreedor tiene la condición de sujeto privado.

Establecido por ley.- La obligación tributaria es ex lege, la fuente de las obligaciones tributarias es la ley, las obligaciones nacen entonces por voluntad de la ley. En cambio las obligaciones civiles nacen por la voluntad de las partes, la principal fuente de las obligaciones civiles es el contrato.

Objeto: el cumplimiento de la prestación tributaria.- El objeto de la obligación tributaria es una prestación de dar principalmente sumas de dinero. En el ámbito civil además de las prestaciones de dar, las obligaciones también pueden tener como objeto las prestaciones de hacer y de no hacer.

Exigible coactivamente.- El estado como acreedor tributario, ejerce su potestad tributaria exigiendo coactivamente el cumplimiento de la prestación. La administración tributaria, ejerce su autotuleta, por lo que no tiene necesidad de recurrir al Poder Judicial para cobrar la deuda tributaria, ejerce por ella misma acciones coactivas para cobrar los montos impagos. (Robles, 2014: 194) En el ámbito civil no existe tal autotuleta, para exigir coactivamente el cumplimiento de la prestación el acreedor deberá recurrir a los órganos judiciales y hacer valer su pretensión.

Ahora bien, dado que los ingresos que provienen del pago de tributos son recursos del estado, conviene precisar que en ellos subyace el interés público. Respecto al concepto de interés público, el Tribunal Constitucional ha señalado en el fundamento 33 de la Sentencia N° 3283-2008-AA/TC: *“Se denomina como interés público al conjunto de actividades o*

bienes que, por criterio de coincidencia, la mayoría de los ciudadanos estima, merítua o tasa como “algo” necesario, valioso e importante para la coexistencia social.” Por su parte la Sentencia N.º 0090-2004-AA/TC señala en su fundamento 11: “El interés público tiene que ver con aquello que beneficia a todos; por ende, es sinónimo y equivalente al interés general de la comunidad. Su satisfacción constituye uno de los fines del Estado y justifica la existencia de la organización administrativa.”

Respecto a la diferencia entre interés público y privado la sentencia cita a Fernando Sainz Moreno quien señala que la noción de “interés público” se distingue, aunque no se opone, a la noción de “interés privado”. Dicha distinción radica en que, por su capital importancia para la vida coexistencial, el interés público no puede ser objeto de disposición como si fuese privado.”

Es así que dentro de la obligación tributaria se contraponen por un lado el interés individual del deudor tributario y por otro el interés público del estado. A diferencia del ámbito civil donde principalmente se contraponen de intereses privados, dado que tanto el deudor como el acreedor actúan como particulares.

Es importante, que en cada caso se determine si las diferencias descritas impedirán la aplicación supletoria de normas de carácter civil al ámbito tributario. Entonces para determinar si las normas que se pretenden aplicar supletoriamente desnaturalizan instituciones de carácter tributario, se deberá atender a las particularidades de la institución regulada en cada ordenamiento

Cuadro Resumen de las diferencias entre las relaciones tributarias y civiles

	Derecho Tributario	Derecho Civil
Nacimiento de la obligación	Se da mediante la materialización de los aspectos de la hipótesis de incidencia: Material, espacial, temporal, cuantitativo, legal y subjetivo	La obligación civil no tiene tal estructura. Se rige por lo establecido en el contrato.
Vínculo jurídico	Derecho Público	Derecho privado
Fuente de la obligaciones	La Ley	La voluntad de las partes. contrato

Objeto de la obligación	Prestación de dar generalmente suma de dinero.	Prestación de dar, de hacer y no hacer.
Exigibilidad de la obligación	Autotutela para exigir coactivamente el cumplimiento.	Recurrir a los órganos jurisdiccionales para exigir su cumplimiento.
Relaciones que regulan ambas ramas	Relaciones entre el estado y los particulares.	Relaciones entre particulares
Acreedor	Únicamente recae en el estado salvo contadas excepciones.	Puede recaer en cualquiera de los particulares.
Intereses en el cumplimiento de la obligación	Contraposición del interés privado con el interés público.	Generalmente contraposición de intereses individuales

4. Conclusión

En conclusión para una correcta aplicación supletoria de los dispositivos del ordenamiento civil al ámbito tributario, se deben seguir los siguientes pasos:

- Primero: corresponde verificar que el supuesto de hecho no se encuentre regulado en el ordenamiento tributario.
- Segundo: se debe analizar si la falta de regulación corresponde a una laguna de la ley, esto quiere decir que exista un defecto a subsanar.
- Tercero: se debe analizar la naturaleza de la institución que se pretende aplicar supletoriamente y compararla con la naturaleza de la institución tributaria.
- Cuarto: corresponde analizar si en específico los dispositivos que se pretenden aplicar supletoriamente desnaturalizan la institución tributaria.
- Quinto: finalmente se debe verificar si existe coherencia en el ordenamiento tributario después de la recomposición que significa la aplicación supletoria de los dispositivos del ordenamiento civil.

CAPÍTULO II: PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

Para verificar la procedencia de la aplicación supletoria en materia tributaria, corresponde realizar un análisis de la naturaleza de la institución que se pretende aplicar supletoriamente y compararla con la naturaleza de la institución tributaria. El presente capítulo se encuentra dirigido a dicho fin.

1. El elemento temporal de la prescripción

En el ámbito de las relaciones jurídicas el elemento temporal cobra importancia para verificar el momento preciso o el espacio de tiempo en el cual surgen los derechos que emanan de las relaciones jurídicas. (Vidal, 1996: 15)

En determinadas circunstancias, como es caso de la prescripción, el transcurso del tiempo genera la modificación sustancial de una relación jurídica. No cabe duda que el tiempo como hecho jurídico ha estado siempre ligado al Derecho, no se podría analizar los hechos jurídicos sin tener en cuenta el elemento temporal. No solo en el tema del instituto de la prescripción, sino por ejemplo podemos señalar la importancia del tiempo en la formación y promulgación de las leyes. Así el Artículo 109 de la Constitución Política señala: “La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.”

En la rama tributaria tal es la importancia del tiempo, que es un aspecto que configura la hipótesis de incidencia. Además en los procedimientos tributarios resulta determinante para establecer el plazo que tienen los sujetos para impugnar los actos administrativos.

Al configurarse la prescripción, la modificación sustancial de la relación jurídica, consiste en la extinción de determinadas acciones. Existirá imposibilidad por parte del acreedor para accionar y exigir el cumplimiento de los derechos que le corresponden y por su parte el deudor se encontrará liberado de las acciones que habría podido ejercer el acreedor.

Existen dos tipos de prescripciones: aquella adquisitiva o usucapión y aquella extintiva o liberatoria. Para efectos de la presente investigación corresponde únicamente analizar esta última.

1.1 Prescripción extintiva

Esta clase de prescripción tiene efectos directos sobre las acciones que tiene el acreedor en la relación jurídica, como señala León Barandiaran este tipo de prescripción debe poner fin a las acciones. (Citado por Vidal, 2006: 103)

Existen diversos tipos de acciones que se extinguen a consecuencia de la prescripción, las cuales se dividen en tres grupos: (Vidal, 2006: 171)

- Acciones personales: aquellas que provienen de los derechos personales. Abarcan los derechos familiares, hereditarios, autorales y participatorios. En este grupo de acciones existen aquellas que son prescriptibles e imprescriptibles.
- Acciones reales: relacionados con los derechos que atribuyen a su titular un poder jurídico sobre bienes. Al igual que en el anterior existen aquellas que son prescriptibles e imprescriptibles.
- Acciones creditorias: además de relacionarse con los derechos creditorios propiamente dichos, se relacionan también con los derechos reales, autorales, participatorios e inclusive con los personales. Proviene de una relación jurídica que tiene por objeto un crédito constituido por una obligación de dar, de hacer o de no hacer.

La presente investigación se centrará en específico en las acciones creditorias que cuenta el acreedor para exigir el cumplimiento de una determinada obligación, en este caso de dar suma de dinero.

Con la configuración de la prescripción extintiva se genera una modificación en la relación jurídica dado que si bien subsiste el derecho, se extingue la acción para hacer valer este último. En estos términos la acción es un concepto que va siempre ligado al derecho. (Rubio, 2003: 22) El acreedor tiene la facultad de recurrir a las instancias correspondientes para hacer valer su derecho mediante la tutela efectiva que debe otorgar la administración de justicia.

Si bien existe una relación connatural entre el derecho y la acción, estos son dos términos diferentes. El primero se refiere a la facultad de determinar una cierta conducta a un tercero. Mientras el segundo se refiere a la atribución que se ejerce ante el incumplimiento de la prestación por parte de los obligados, para lo cual se recurre a los tribunales de justicia

quienes otorgan tutela efectiva y de ser el caso ordenan que se cumpla dicha obligación. (Rubio 2003: 23)

Si bien en general todo derecho conlleva su respectiva acción. Existen excepciones donde existe un derecho sin una acción correlativa. En la doctrina este fenómeno se ha denominado obligación natural. (Rubio, 2003: 23)

Dada su especialidad este fenómeno se presenta únicamente en dos situaciones. La primera es cuando la norma expresamente señala en que situaciones no existe acción para hacer valer el derecho, tal es el caso del juego y apuestas no autorizadas. (Rubio 2003: 23) La segunda situación es precisamente el tema que nos atañe, en este caso la acción existió en un determinado lapso de tiempo, sin embargo por el transcurso del plazo de prescripción, esta se extingue quedando únicamente el derecho sin posibilidad de accionar.

Existen algunos autores que consideran que la prescripción extintiva produce efectos sobre los derechos debido a su falta de ejercicio durante el lapso de tiempo fijado por la ley (Pérez 1994). Si bien el término derecho ha sido empleado incorrectamente, podemos entender que cuando señala que “produce efecto sobre los derechos”, el efecto al cual se refiere es en realidad a la extinción de la acción aparejada a dicho derecho.

Conforme señala Valle el efecto destructor que se le ha atribuido a la prescripción extintiva, ha llevado algunos autores a concluir que su configuración produce una extinción de obligaciones. (Valle, 2004: 80) Lo que resulta erróneo, dado que con la configuración del fenómeno únicamente se extingue la acción pero el derecho subsiste, por lo tanto no se puede entender que ocasiona una extinción de la obligación.

Si bien entendemos que la prescripción extintiva elimina la acción más no el derecho, encontramos hasta tres posiciones diferentes al respecto: (Hernández, 1992: 22)

- La primera posición señala que la prescripción extintiva produce el doble efecto de extinguir el derecho y la acción. En este grupo se encuentran autores como Coviello que al comentar el Código Civil Italiano de 1865, señala que la prescripción extinguía el derecho al mismo tiempo que la acción. (Citado por Vidal, 2006: 103). Esta posición fue recogida por el antiguo Código Tributario antes de su modificación por Decreto Legislativo 769 que señalaba que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y exigir su pago prescribe a los cuatro años.

- La segunda posición señala que la prescripción extingue la acción más no el derecho. Se adhieren a esta posición autores como Albaladejo, quien establece que el transcurso del tiempo tendrá efectos en cuanto al acreedor quien no podrá ejercitar la acción para hacer valer su derecho. Esta posición ha sido recogida en el artículo 1989 de nuestro Código Civil.
- La tercera posición señala que la prescripción no extingue el derecho ni la acción, sino que se fundamenta en un medio de defensa dirigido a extinguir las pretensiones que se quieran hacer valer en vía de acción o de excepción. Posibilita liberar de una obligación, en vía de excepción o de acción, otorgando un medio de defensa frente a la pretensión de quien fue perjudicado por el transcurso del tiempo. Postura que es coherente con imposibilidad de una declaración de oficio por parte de la autoridad competente, sino que sea declarada a solicitud de parte. Se adhiere a esta postura Hernández Berenguel.

Pese a las confusiones generadas y las posturas respecto al tema, existe consenso en la doctrina de que la prescripción extingue la acción, pero el derecho sigue intacto. Nos adherimos a esta postura que además ha sido recogida en el Código Civil. Si bien la normativa nos ofrece la prescripción como un medio de defensa frente a la pretensión de cobro de una deuda, se debe considerar que, con el acto declarativo mediante el cual de la autoridad administrativa declara prescrita la deuda, se ocasiona la extinción de la acción.

1.2 Prescripción Tributaria

La prescripción se origina en el Derecho Civil por lo que ha tenido un amplio desarrollo dentro de esta rama. Si bien, el Código Tributario ha incorporado esta institución, se debe tomar en cuenta que ambas ramas regulan relaciones jurídicas de diferente naturaleza.

En el ordenamiento civil existen dos clases de prescripción, la adquisitiva y la extintiva o liberatoria, pero en el tributario únicamente se ha regulado la prescripción extintiva en los artículos del 43° al 49° del Código Tributario. Por tanto, cuando se usa el término “prescripción” en este ámbito, debe entenderse como “prescripción extintiva o liberatoria” (García, 2002: 378). Pese a que esta tiene como origen la prescripción extintiva regulada

en el ordenamiento civil, existen diferencias entre el ordenamiento civil y tributario que impide aplicarla de la misma forma en ambas ramas.

La prescripción tributaria no es un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que es una limitación para la administración respecto de la exigibilidad de la deuda del sujeto pasivo. Como en las demás ramas del Derecho, esta tiene efectos solo sobre la extinción de la acción más no del derecho. En la misma línea, el artículo 27° del Código Tributario no incluye dentro de los medios de extinción de la obligación tributaria a la prescripción.

Por ello, si bien tanto los medios de extinción de la obligación tributaria así como la prescripción se encuentran reguladas en el Título 3 del Libro I del Código Tributario, los primeros se encuentran en el Capítulo I “disposiciones Generales” mientras que la prescripción se encuentra en el Capítulo IV “prescripción”.

Conforme al artículo 43° del Código Tributario las acciones que se pueden extinguir con la prescripción son: determinar la obligación tributaria, exigir el pago de la deuda, aplicar sanciones, solicitar o efectuar la compensación y solicitar la devolución. Estas acciones se pueden dividir en dos grupos:

- Aquellas propias de la administración, dentro de este grupo encontramos: Las acciones para determinar la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones.
- Aquellas inherentes al administrado, dentro de este grupo encontramos la acción para solicitar o efectuar compensación, así como para solicitar la devolución.

Por razones de delimitación de la presente investigación, será materia de estudio aquella prescripción que extingue la acción propia de la administración para exigir el pago de la deuda. Por lo tanto, cuando nos referimos al acreedor dicha condición únicamente recae en el estado.

Teniendo en cuenta lo señalado, podemos concluir que la prescripción extintiva en materia tributaria es la institución mediante la cual el transcurso del tiempo origina la extinción de la acción inherente a la administración para exigir el pago de la deuda tributaria.

1.2.1 Fundamentos de la Prescripción Tributaria

El fundamento principal de la prescripción tributaria y la civil es la seguridad jurídica. El objetivo de la implementación de esta institución es no dejar situaciones pendientes por un lapso indefinido de tiempo, por lo tanto se considera que tiene un fundamento de orden público que conviene al interés social. (Vidal 1996: 81) En palabras de García la institución de la prescripción tiene como fundamento de su existencia el Interés General que es de Derecho Público; y la más necesaria para el orden público. (García 2002: 377)

El Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 02132-2008-PA/TC, citando la exposición de motivos sobre prescripción civil, señala que *“(...) En el Derecho moderno constituye verdadero axioma que el transcurso del tiempo es un hecho de relevancia jurídica. La prescripción extintiva se sustenta en el transcurso del tiempo y su efecto es el de hacer perder al titular de un derecho, el ejercicio de la acción correlativa. El fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones latentes pendientes de solución. Si el titular de un derecho, durante considerable tiempo transcurrido no ejercita la acción, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio. De allí también que se establezcan plazos para la conservación de documentos y se haga factible la destrucción de aquellos de los que puedan invocarse derechos. La seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción, pues al permitirse la oposición a una acción prescrita se consolidan situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas. Incuestionablemente, pues, la prescripción ha devenido una de las instituciones jurídicas más necesarias para el orden social (...)”*.

En palabras de Savigny, las disposiciones ligadas a la prescripción han sido motivadas en la necesidad de fijar de una manera cierta, la existencia de relaciones de derecho; para lo cual, era necesario encerrar en el más corto plazo posible las incertidumbres. (Citado por Rubio, 2003: 27) El autor señalado precisamente se refiere a la seguridad jurídica indicando que este es un aspecto positivo de la existencia de la prescripción.

La prescripción tributaria además de tener como fundamento principal la seguridad jurídica, consideramos que tiene dos aspectos adicionales, que desarrollaremos más adelante, estos son:

- Aspecto positivo: Beneficiar al deudor.
- Aspecto negativo: castigar la negligencia de la Administración.

1.2.1.1 Principio de Seguridad

No cabe duda de la importancia del Principio de Seguridad en todos los ámbitos del Derecho Tributario. Tal es su importancia que incluso se encuentra por encima de los demás principios tributarios, debido a que asegura el cumplimiento efectivo, la vigencia y la eficacia de estos últimos. (Ataliba, 1993: 45)

El Principio de seguridad en materia tributaria tiene como elemento central la previsibilidad en específico la previsibilidad objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, debido a que nos encontramos en un marco normativo de fijación de obligaciones de dar cantidad de dinero. (García Novoa 2006: 29)

En específico dentro del instituto de la prescripción, el principio de seguridad jurídica se centra en el reconocimiento a favor de los ciudadanos del derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, razón por la cual se establece para poner fin al estado de pendencia. (García Novoa, 2006: 38)

Es precisamente el instituto de la prescripción el medio por el cual se cristaliza el principio de seguridad jurídica, su objetivo principal es evitar la prolongación de situaciones claudicantes generadoras de incertidumbre para el contribuyente. (García Novoa, 2006: 39)

Como se ha señalado anteriormente, tal es la importancia del principio de seguridad que inclusive se encuentra por encima de los demás principios. En el caso específico del instituto de la prescripción se encuentra en contraposición al deber de contribuir al estado. Al aplicar el instituto de la prescripción ocurre la alteración del principio de justicia que deja de aplicarse para ceder al principio de seguridad jurídica. (Fernández, 2001: 17)

Por lo tanto, la importancia de este principio radica en brindar una situación de seguridad al deudor tributario respecto al tiempo definido en el cual se le podrá exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. De no existir la prescripción se generaría una situación inestable para el deudor.

1.2.1.2 Aspectos adicionales que ocasionan la prescripción

Aspecto positivo: Beneficiar al deudor Tributario

La prescripción ocasionará una modificación sustancial en la relación jurídica tributaria. Esta modificación beneficiara al deudor, dado que no existirá acto alguno por parte de la administración que lo obligue a pagar la deuda prescrita, o en todo caso, si este se presenta el deudor podrá oponerse al cobro. Por lo que, en realidad el beneficio es una consecuencia de la configuración de la prescripción y no un fundamento de esta.

Aspecto negativo: Castigar la negligencia de la Administración

García otorga más importancia al aspecto negativo de la prescripción señalando que el fundamento de inacción de la Administración tiene sus antecedentes en las máximas antiguas “jura civiliasuccurrunt diligentibus et non durmientibus (si el acreedor es negligente, pierde su derecho) e “introducitur est odio negligentiae, non favore praescribentis” (La prescripción se introdujo más bien en contra de la negligencia que a favor de quien prescribe). (García, 2002: 377)

Con la configuración de la prescripción se busca castigar la inacción del acreedor por la negligencia respecto al cumplimiento del plazo en el cual podía accionar para exigir al deudor el cumplimiento de la obligación.

Resulta importante señalar que en el ámbito Tributario, a diferencia del civil la posibilidad de castigo únicamente recaerá en la administración. En la obligación tributaria confluyen intereses objetivos en beneficio de la colectividad, a diferencia del ámbito privado donde únicamente confluyen intereses particulares. (Lasarte 2012: 102)

Para el análisis del aspecto negativo de la prescripción tributaria, es importante tener en cuenta la particularidad de la relación jurídica tributaria que se genera el fenómeno de la prescripción. Se contraponen por un lado interés particular del deudor el cual se manifiesta con la posibilidad de configurar la prescripción y por otro lado el interés colectivo de la sociedad que es representado por el estado y que se manifiesta mediante las acciones de cobro de las deudas tributarias.

Si el estado por intermedio de la administración tributaria, realiza el cobro de las deudas dentro de los plazos de prescripción establecidos, entonces se estará satisfaciendo el interés colectivo de la sociedad. Sin embargo, si no se realiza el cobro dentro estos plazos y opera la prescripción, se generará un perjuicio a las arcas del estado y por lo tanto al

interés colectivo, como contraparte se verá satisfecho el interés individual del deudor tributario.

Sin perjuicio que se pueda iniciar un procedimiento sancionatorio al funcionario encargado de verificar los plazos de prescripción; si tomamos en cuenta que al operar la prescripción existe imposibilidad de ejercer el cobro de la deuda y por lo tanto se deja de ingresar a las arcas del estado un determinado monto, la negligencia de la administración habrá generado en realidad un perjuicio al fisco. En este sentido con la configuración de la prescripción no existirá un castigo real a la negligencia de la administración tributaria.

Por otro lado conviene resaltar que dentro de los actos que interrumpen el plazo de prescripción, el artículo 45° del Código Tributario señala los siguientes: el reconocimiento expreso de la obligación tributaria, el pago parcial de la deuda y la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago. Como se observa, en determinados casos la pérdida del plazo de prescripción, que ocasionan los actos de interrupción, dependen exclusivamente de la voluntad del deudor tributario. Entonces pueden generarse casos en los cuales pese a que existe inacción de la administración durante el plazo de prescripción, la negligencia no será castigada, dado que el plazo se pierde como consecuencia de un acto del deudor tributario y por lo tanto no existe posibilidad de operar la prescripción.

1.2.2 Elementos de la Prescripción

La doctrina² ha extraído los elementos de la definición y ha señalado los siguientes: el transcurso del tiempo establecido en la ley, el silencio o inacción del acreedor y el silencio o inacción del deudor tributario. (Moreno 2014: 181).

Ahora bien, consideramos adecuado resaltar que dentro de los elementos no solo se encuentra la ausencia de actuación por parte de la Administración, sino también la ausencia de actuación por parte del deudor. Al respecto es de precisar, que el Código tributario al regular los actos de interrupción y suspensión en sus artículos 45° y 46°, ha establecido actos que pueden ser efectuados por la administración tributaria como también actos que dependen exclusivamente de la voluntad del deudor tributario. En este sentido para que la

² Catalina García, Camen Robles, Manuel De Juanjo

prescripción se configure, se requiere que durante el plazo de prescripción exista el silencio del acreedor y deudor tributario.

Finalmente, existen dos elementos adicionales para que el fenómeno de la prescripción se vea configurado. El primero consiste en una actuación del deudor, mediante la cual manifiesta su voluntad de beneficiarse con la prescripción. El legislador, mediante el artículo 47° del Código Tributario, ha previsto que la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, cerrando de esta manera la posibilidad de que pueda ser declarada de oficio. Este se puede manifestar en un procedimiento no contencioso con la presentación de una solicitud o en oposición a un acto administrativo que pretenda ejercer el cobro de la deuda prescrita.

Las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02011-3-2010, 09028-5-2001, 01433-5-2002, 05592-5-2002 y 07948-6-2004 señalan que en caso la prescripción se materialice en vía de excepción, ósea mediante la oposición al acto de la Administración, este sería un medio de defensa contra un acto de la Administración. En este sentido la excepción se tramita en un procedimiento contencioso- tributario, pues tiene por finalidad deslegitimar la pretensión de la administración de hacerse cobro de la deuda. Existe entonces un conflicto, por un lado la administración entiende que aún persiste la acción de esta para exigir el pago de la deuda, y por otro el deudor aduce que dicha acción se ha extinguido debido al transcurso del plazo de prescriptorio.

El segundo elemento adicional es el acto declarativo mediante el cual la administración atiende la solicitud o la oposición efectuada por el deudor y por tanto declara la prescripción de la acción de la administración para exigir el pago de la deuda. Al respecto el artículo 119° del Código Tributario señala que el Ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento de cobranza coactiva, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, entre otros cuando: "(...) 3. Se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza". En este sentido, es recién con el acto declarativo de prescripción que la Administración está impedida de efectuar la cobranza coactiva de la deuda.

Llegado a este punto somos de la idea que los elementos que configuran de la prescripción en materia tributaria son los siguientes:

- a) Transcurso del tiempo establecido en la Ley.

- b) Ausencia de actuación por parte del acreedor.
- c) Ausencia de actuación por parte del deudor.
- d) Alegación de la prescripción vía solicitud u oposición a un acto de la administración.
- e) Declaración de la prescripción por parte de la administración.

1.2.3 Etapas del fenómeno de la prescripción.

El fenómeno de la prescripción se encuentra marcado por etapas, en cada una de las cuales se van presentando los elementos que configuran la prescripción extintiva. A decir de Ariano existen dos etapas dentro del fenómeno: (Ariano, 2006: 199)

1.2.3.1 Etapa preliminar.

Etapa que inicia cuando la administración se encuentra habilitada para ejercer el cobro de la deuda hasta el momento en que se cumple el plazo de prescripción. Ahora bien conforme al artículo 44° del Código Tributario: “el termino prescriptorio se computará: (...) 7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de la Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas”. Con lo cual la etapa intermedia, en estos casos, inicia desde el día siguiente a la notificación de los valores que se pretende cobrar.

Característica de esta etapa es el silencio o inacción tanto de la administración como del deudor. En esta etapa subyace el interés colectivo, esto se traduce en que el derecho a prescribir es irrenunciable. Al tener todos los sujetos el derecho a prescribir, resulta nulo todo acto conducente a impedir los efectos de la prescripción, lo que quiere decir que existe imposibilidad de que se pacte la renuncia a este derecho. La razón de este hecho es prevenir que el pacto se transforme en un instrumento para perjudicar al más débil de la relación que en este caso es el deudor tributario.

Sin embargo algunos autores consideran que en esta etapa también se presenta un interés individual de beneficiarse con la prescripción, interés que se manifiesta con la no realización de los actos que interrumpen o suspenden el plazo de prescripción. (Rubio, 2003: 29)

En todo caso, consideramos que, si bien en esta etapa existe una mayor relevancia al interés colectivo, el interés individual no deja de ser importante y definitorio, en el entendido de que el deudor podrá interrumpir o suspender el plazo de prescripción si así lo quisiera.

1.2.3.2 Etapa constitutiva

Etapa que inicia con el acto mediante el cual el deudor solicita o se opone alegando la prescripción y culmina con el acto de la administración que declara prescrita la deuda. Dependerá únicamente de la voluntad del beneficiario a la prescripción de poder operarla. Cuando la administración declara la prescripción de la deuda, el deudor se verá liberado de la acción preexistente, que eventualmente podía ser ejercida por la Administración.

En esta etapa cobra mayor relevancia el interés individual del deudor de beneficiarse con la prescripción. En nuestro ordenamiento no se ha previsto la aplicación de una prescripción de oficio, por lo tanto es necesaria una actuación por parte del deudor para beneficiarse de la prescripción. Esta puede ser vía la presentación de una solicitud o de ser el caso oponiéndose a una actuación administrativa alegando la prescripción.

Dependiendo a la vía que se recurra (solicitud u oposición), y debido a los plazos que cuenta la Administración para resolver las solicitudes o recursos impugnativos, esta etapa podrá tener una duración mayor o menor.

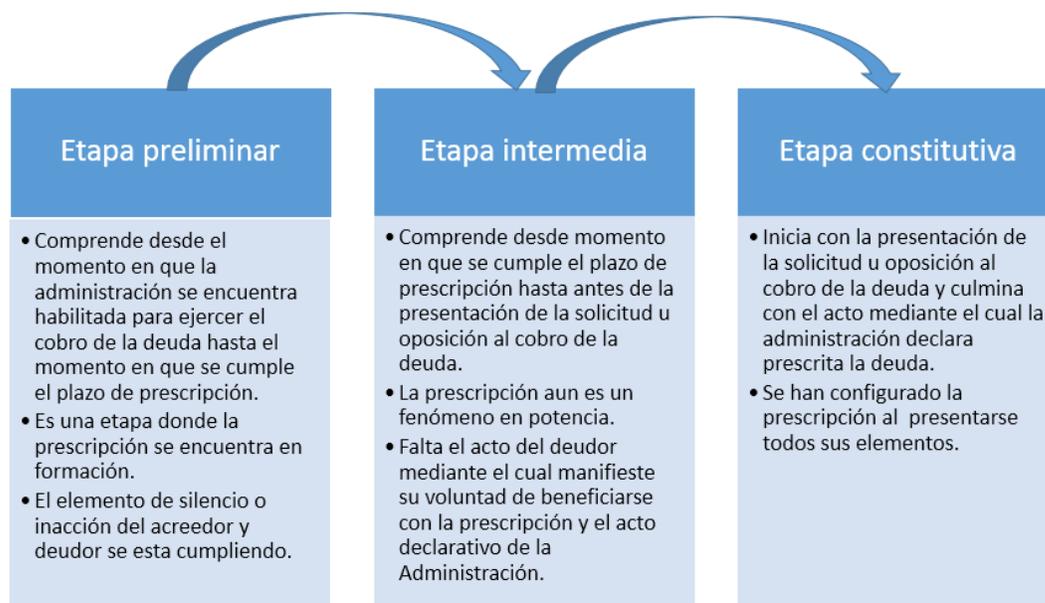
Ahora bien, debemos tener en cuenta que las etapas antes señaladas no necesariamente se configuran inmediatamente una tras otra. Por lo tanto consideramos la existencia de una etapa intermedia, donde pese a transcurrido el plazo de prescripción, el deudor tributario no la solicite o no exista acto administrativo alguno al cual oponerse alegándola.

1.2.3.3 Etapa intermedia

Conforme desarrollaremos más adelante, es precisamente en esta etapa que se generaron los problemas que motivaron la presente investigación. Esta etapa comprende desde el cumplimiento del plazo, hasta antes de la presentación de la solicitud de prescripción u oposición al cobro de la deuda. En este sentido la prescripción aun es un fenómeno en potencia. Faltan dos elementos para que el fenómeno se vea configurado: el acto del deudor para configurar la prescripción y el acto de la administración que declare prescrita la deuda.

El interés individual que se presenta en esta etapa, es la razón fundamental por la cual el Código Civil en su artículo 1991, ha dispuesto la posibilidad de renunciar a la prescripción ya sea expresa o tácitamente.

Cuadro resumen de las etapas de la prescripción



1.3 Diferencias entre la prescripción tributaria y la civil

En el capítulo I se señaló que para efectuar una correcta aplicación supletoria, es parte importante determinar la naturaleza de la institución de la prescripción tributaria y compararla con aquella del ordenamiento que se pretende aplicar supletoriamente. En este caso se realizará una comparativa con la prescripción civil, puntualizando las principales diferencias existentes.

Habiendo delineado las particularidades de la relación jurídica tributaria y civil, ahora nos centraremos en el análisis de las particularidades que presenta la relación jurídica que nacen como consecuencia del fenómeno de la prescripción.

En primer lugar conviene señalar que el Código Tributario en sus artículos 43° al 49° ha regulado únicamente la prescripción de tipo extintiva o liberatoria de acciones. Por su parte el Código Civil además de la prescripción extintiva regula también la prescripción adquisitiva.

En el caso específico de la prescripción extintiva, el ámbito civil abarca un conjunto de acciones más amplio que se pueden extinguir a consecuencia de la prescripción, tales como: acciones personales, acciones reales y acciones crediticias. El ámbito tributario

contiene únicamente lo referente a las acciones crediticias y sancionatorias, en el caso de las crediticias pueden ser propias de la Administración o propias del administrado.

En ambas ramas es fundamento principal de la existencia de la prescripción, el brindar seguridad jurídica. Además se pueden analizar aspectos adicionales, uno positivo: que es beneficiar al deudor con la extinción de la acción y uno negativo que es castigar la negligencia del acreedor. Sin embargo con respecto al aspecto negativo, en el ámbito tributario, con la configuración de la prescripción en realidad se afecta el interés colectivo y no existe un real castigo a la negligencia de la administración.

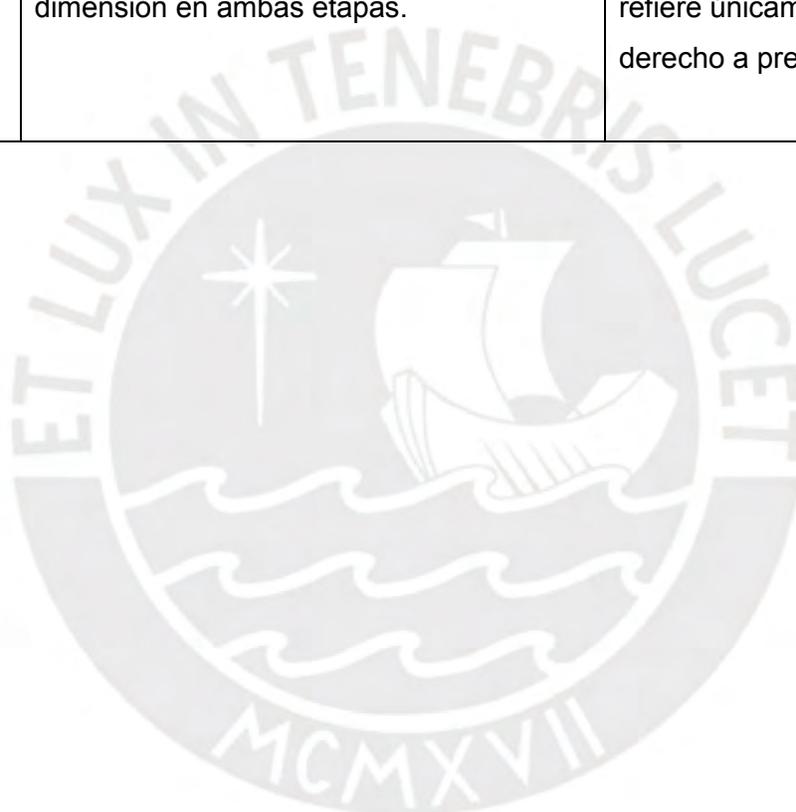
Existe similitud en la manera como los intereses se presentan en las diversas etapas del fenómeno de prescripción tanto civil como tributaria, veamos: En la etapa preliminar predomina el interés público que se manifiesta en el derecho a prescribir, pero además tiene cierta importancia el interés individual. En la etapa intermedia, teniendo en cuenta que gran parte de la configuración de la prescripción depende del deudor resalta más el interés individual a pesar de que el interés público sigue presente. Por último en la etapa constitutiva únicamente existe un interés individual del deudor de beneficiarse o no con la prescripción.

Es importante tener en cuenta que en el ámbito tributario el interés público señalado tiene una doble dimensión, en primer lugar se refiere al interés público de establecer el derecho a prescribir pero también existe un interés colectivo de la sociedad de ingresar a las arcas del estado el monto de la deuda tributaria. En cambio en la prescripción civil no existe esta doble dimensión del interés, el interés de hacerse con el pago de la deuda, únicamente es de tipo individual.

Cuadro resumen de las diferencias entre las relaciones jurídicas que se generan en el fenómeno de la prescripción

	Derecho Tributario	Derecho Civil
Tipos de prescripción reguladas	Prescripción liberatoria o extintiva de acciones	Prescripción Adquisitiva, Prescripción liberatoria o extintiva de acciones

Acciones que se extinguen	Acciones creditorias y sancionatorias.	Acciones personales, acciones reales y acciones creditorias.
Fundamento adicional de la prescripción	Aspecto positivo: beneficio al deudor. Aspecto negativo: no existe tal castigo a la administración, quien comete la negligencia.	Aspecto positivo: beneficio al deudor. Aspecto negativo: castiga la negligencia del acreedor.
Intereses en la etapa preliminar e intermedia.	El interés colectivo tiene una doble dimensión en ambas etapas.	El interés colectivo se refiere únicamente al derecho a prescribir.



CAPÍTULO III: RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

A manera de resumen, hemos visto en el capítulo I que para realizar una correcta aplicación supletoria de una norma distinta a la tributaria primero se debe verificar que el supuesto de hecho no se encuentre regulado en el ordenamiento tributario, segundo analizar si la falta de regulación corresponde a una laguna de la ley, tercero analizar la naturaleza de la institución que se pretende aplicar supletoriamente y compararla con la naturaleza de la institución tributaria, cuarto analizar si en específico los dispositivos que se pretenden aplicar supletoriamente desnaturalizan la institución tributaria y quinto verificar si existe coherencia en el ordenamiento tributario después de la recomposición que significa la aplicación supletoria de los dispositivos del ordenamiento civil.

Respecto al primer y segundo paso, cabe señalar que el supuesto de hecho que no se encuentra regulado en la norma tributaria, es aquel referido a la renuncia a la prescripción en la etapa intermedia. Existe por lo tanto una laguna en el Código Tributario al no existir dispositivos específicos que regulen este supuesto.

Habiéndose verificado la existencia de la laguna, recurrimos a soluciones externas al ordenamiento tributario. En este caso se recurre al Código Civil que en su artículo 1991° señala: “Puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada. Se entiende que hay renuncia tacita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción”.

Con respecto tercer paso, teniendo en cuenta que se pretende aplicar supletoriamente un dispositivo del código civil, en el capítulo II se analizó la naturaleza de las relaciones jurídicas tributarias y civiles, realizando una diferencia entre los tipos de relaciones que se generan en cada ámbito y en especial la que se genera a consecuencia del fenómeno de la prescripción.

Del análisis de la institución en el ordenamiento tributario y el civil se tiene que ambos: extinguen la acción mas no el derecho, regulan la prescripción extintiva de acciones creditorias, tienen como fundamento principal la seguridad jurídica. Las principales diferencias son que en el ámbito civil además de regularse la prescripción extintiva se regula la adquisitiva, en el ámbito tributario con la configuración de la prescripción no existe un

castigo efectivo al responsable de la negligencia que este caso es la administración más bien existe un perjuicio al fisco, en cambio en el ámbito civil si se castiga directamente la negligencia del acreedor.

Somos de la idea que pese a las diferencias señaladas, estas no influyen en lo esencial de cada institución, que es precisamente brindar seguridad jurídica. Por lo tanto existe identidad de razón entre la prescripción tributaria y la civil.

Ahora bien, dentro de la etapa preliminar, que es donde precisamente cabe el análisis de la renuncia a la prescripción tributaria, el interés colectivo tiene una doble dimensión: por un lado es el interés del establecimiento del derecho a prescribir y por otro lado existe un interés de que se efectúe el pago de la deuda que entraría a las arcas del estado. Este último se contraponen al interés individual del deudor tributario quien puede verse beneficiado con la extinción de la acción. En el ámbito civil no existe doble dimensión del interés colectivo, únicamente existe un interés colectivo respecto al establecimiento del derecho a prescribir, además los intereses del deudor y acreedor que se contraponen son individuales.

Si realizamos una comparativa entre la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda del ámbito civil y tributario, verificamos lo siguiente:

- En el ámbito tributario existe un interés colectivo del estado de que se cumpla la obligación tributaria y de poder ingresar el pago de la deuda a las arcas del estado, este se contraponen con el interés individual del deudor el cual se manifiesta a través del pago dentro de los plazos establecidos por la norma o el no pago de la deuda tributaria. Esto no sucede en el ámbito civil dado los intereses tanto del deudor como del acreedor son individuales.
- En la etapa intermedia donde ha transcurrido el plazo de prescripción con el silencio e inacción de ambas partes, tanto en el ámbito civil como en el tributario resalta el interés individual del deudor. Entonces dependerá únicamente de la manifestación de voluntad del deudor para verse beneficiado con la prescripción o si renuncia a esta.

En este sentido, dado que la presente investigación se centra precisamente en la etapa intermedia, donde los intereses que subyacen son los mismos tanto en el ámbito civil como

en el tributario. Consideramos correcta la aplicación supletoria de dispositivos que regulan la prescripción civil en esta etapa del fenómeno.

Si bien, podría decirse que existe un interés colectivo representado por el estado, que consiste en que pese a al transcurso del plazo de prescripción se pague la deuda, este interés no incide de alguna manera en la renuncia en la etapa intermedia, la que dependerá únicamente de la voluntad del deudor. Tampoco incide el hecho que el acreedor sea el estado, dado que la renuncia tendrá el mismo efecto si el acreedor es un particular o el estado.

Habiéndose validado el tercer paso para una correcta aplicación supletoria en materia tributaria, en el presente capítulo se analizará en específico la posibilidad de la aplicación de los dispositivos referentes a la renuncia a la prescripción ganada del código civil en materia tributaria.

En el capítulo II se señaló que el fenómeno tributario consta de tres etapas bien marcadas: preliminar, intermedia y constitutiva. Asimismo adelantamos que es en la etapa intermedia donde precisamente se han presentado los problemas que generan la presente investigación. En este sentido consideramos correcto analizar la figura de la renuncia a la prescripción únicamente en la etapa preliminar e intermedia, debido a que en la constitutiva existe la posibilidad de referirnos a un desistimiento de la prescripción, mas no a una renuncia propiamente dicha.

1. Renuncia a la prescripción en la etapa preliminar.

Dentro de esta etapa no existe modificación alguna a la relación jurídica tributaria. Tanto el derecho como la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda permanecen intactos.

La prescripción es un fenómeno que se encuentra en etapa de formación, existe la posibilidad de que transcurra el plazo de prescripción y que con la presencia de los demás elementos se configure. Sin embargo, existe también la posibilidad que el plazo transcurrido se interrumpa o se suspenda conforme a los artículos 45° y 46° del Código Tributario.

Consideramos que los actos de interrupción, son una forma de renunciar al plazo que había transcurrido, lo que no debe confundirse con una renuncia al derecho a prescribir, porque

pese a existir una renuncia al plazo de prescripción transcurrido, el derecho a prescribir seguirá intacto y podrá efectivizarse con el transcurso de un nuevo plazo de prescripción.

El interés público es fundamento de la prescripción en esta etapa. La función de la prescripción es brindar la seguridad jurídica a todos los contribuyentes de que no existan situaciones pendientes por un tiempo indefinido. Por esta razón el artículo 1990° del Código Civil ha establecido que el derecho a prescribir es irrenunciable.

Dado que en esta etapa existe una prevalencia del interés público, las manifestaciones de voluntad individual del deudor tributario conducentes a renunciar a la prescripción, no tendrán efecto alguno. Es así que el artículo 1990° del Código Civil también señala que es nulo todo pacto destinado a impedir los efectos de la prescripción. Esto quiere decir que la norma impide que dentro de las relaciones existentes entre el acreedor y el deudor, exista un acto de renuncia al derecho a prescribir.

1.1. Actos de interrupción como renuncia al plazo de prescripción en la etapa preliminar

El artículo 45° del Código Tributario ha establecido actos que interrumpen el plazo de prescripción. Existen actos tanto de la Administración como del deudor que pueden generar una interrupción del plazo.

Los actos de la Administración que interrumpen el plazo son: - la notificación de la orden de pago, - la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento, -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.

Por su parte los actos del deudor que interrumpen el plazo son: - el reconocimiento expreso de la obligación tributaria, - el pago parcial de la deuda y - la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

Como vemos, los actos que interrumpen los plazos de prescripción pueden provenir de una manifestación de voluntad emanada tanto del sujeto que se beneficiara con la prescripción, reconociendo el derecho que tiene la Administración sobre la deuda, o también de una

manifestación de voluntad de la propia administración haciendo valer la facultad de cobro que tiene sobre la deuda.

El acaecimiento de los actos de interrupción genera que el plazo de prescripción transcurrido se pierda, por lo que se deberá computar desde el inicio un nuevo plazo de prescripción. Es por esta razón que el párrafo final del artículo 45° del Código Tributario hace referencia a un nuevo término de prescripción el cual se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto de interrupción.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo señalado procederemos a realizar un análisis de los actos del deudor que interrumpen el plazo de prescripción, los cuales son entendidos como renunciaciones al plazo de prescripción ganado hasta el acaecimiento del acto de interrupción.

1.1.1 Reconocimiento expreso de la obligación tributaria

En el caso del reconocimiento expreso de la obligación tributaria, no cabe duda que este es un acto mediante el cual el deudor reconoce un crédito a favor de la Administración. Existe entonces una manifestación de voluntad del deudor dirigida al reconocimiento de una obligación de pago del tributo.

La norma al señalar este supuesto, se restringe únicamente a aquel tipo de reconocimiento expreso. Por lo tanto los reconocimientos tácitos de la obligación tributaria, de los cuales se pueda inferir la voluntad del deudor, quedan descartados como actos que interrumpen el plazo de prescripción.

1.1.2 Pago parcial de la deuda

Antes de analizar el pago parcial de la deuda, conviene efectuar precisiones respecto a los conceptos de obligación tributaria y deuda. Como hemos señalado, la obligación tributaria es el vínculo que se genera entre el acreedor y deudor tributario, cuyo contenido es precisamente la prestación de dar, generalmente, suma de dinero del parte del deudor tributario a favor del acreedor. Conforme al Código Tributario, las características que presenta son las siguientes: es de derecho público, establecido por ley, objeto el cumplimiento de la prestación tributaria y es exigible coactivamente.

La relación existente entre la obligación y la deuda tributaria, es que el pago de la deuda es precisamente el objeto de la obligación. Conforme, al artículo 28° del Código Tributario la

deuda está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Esto quiere decir que la prestación tributaria sustantiva, es uno de los componentes de la deuda tributaria, pero esta es distinta al denominado importe insoluto que equivale al monto al cual asciende la deuda.

Asimismo, el pago no es el único medio de extinción de la obligación. Conforme al artículo 27° del Código Tributario, otras formas de extinción de la obligación son: la compensación, la condonación, la consolidación, Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa u otros que se establezcan por leyes especiales.

Entonces con el pago de la deuda tributaria se estará cumpliendo con el objeto de la obligación tributaria, esto es la prestación de dar. Por esta razón el artículo 27° del Código Tributario ha señalado que el pago es una de las formas de extinción de la obligación.

Se pueden dar casos en los que exista obligación tributaria sin que se genere deuda tributaria a favor de la Administración. Podemos señalar el caso en el cual exista un crédito a favor del contribuyente previo al nacimiento de la obligación, el monto de este crédito es igual o superior al monto de la prestación tributaria. Por lo tanto el monto que se debía pagar por la prestación tributaria se compensará con el crédito, con lo cual no existirá deuda alguna a favor de la Administración. Además conforme al artículo 27° del Código Tributario el efecto que tendrá la compensación será la extinción de la obligación tributaria.

Ahora bien, el artículo 37° del Código Tributario admite los pagos parciales, señalando que el órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo incluso cuando no cubra la totalidad de la deuda. Por su parte el artículo 31° establece el orden de imputación de los pagos señalando que primero se imputa a los intereses moratorios y luego al tributo o multa; así mismo señala que el deudor podrá indicar el tributo o multa y el periodo por el cual realiza el pago, esto en el entendido que la deuda tributaria comprenda varios tributos, multas y periodos.

El computo de los plazos de prescripción para exigir el pago de la deuda, se efectúan individualmente para cada valor. Por lo que, dependiendo del inicio del plazo y de los actos de interrupción o suspensión, los valores que componen una deuda tributaria podrán prescribir en diferentes momentos.

Si tenemos en cuenta que la deuda tributaria puede comprender más de un valor con sus respectivos intereses, entonces es importante verificar a que valor se imputó el pago parcial dado que este acto interrumpirá el plazo de prescripción únicamente de dicho valor mas no del integro de la deuda.

Entonces conforme al artículo 45° del Código Tributario el pago parcial que se efectúa de determinado valor, tendrá el efecto de interrumpir el plazo de prescripción de la acción que la administración tiene para cobrar la parte del valor que no ha sido pagada. Por lo tanto, con el pago parcial se iniciará un nuevo transcurso del plazo de prescripción de la parte del valor que no ha sido cancelada.

1.1.3 Facilidades de pago

Dentro de las facilidades de pago se encuentran el fraccionamiento y el aplazamiento, el artículo 36° del Código Tributario señala que se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, excepto en los casos de tributos retenidos o percibidos, de la manera que establezca el Poder Ejecutivo.

El aplazamiento y fraccionamiento son conceptos diferentes, al concederse el aplazamiento se difiere por un tiempo el pago de la deuda tributaria, en cambio al concederse el fraccionamiento se está permitiendo pagar en partes la deuda tributaria, ambas se dan ante la imposibilidad económica que tiene el deudor de cumplir con el pago de la deuda. (Robles, 2014: 170) Además se puede otorgar una facilidad de pago que contenga conjuntamente un aplazamiento y un fraccionamiento, este contiene un diferimiento del pago y un cronograma de pago de la deuda en partes.

Señala Pérez que tanto el aplazamiento como el fraccionamiento buscan sencillamente facilitar el pago de las deudas tributarias en aquellos supuestos en que la situación de tesorería del obligado le impida realizarlo sin quebranto. (Pérez, 1994: 135)

Si bien los autores antes señalados coinciden en que la situación económica del deudor motiva a este a solicitar una facilidad de pago. Sin embargo, consideramos que no es un requisito necesario para su otorgamiento, dado que el deudor puede solicitarla por otros motivos, por ejemplo una mejor planificación de su economía sin necesidad de que exista una situación económica deteriorada.

Sin perjuicio de las diferencias entre el aplazamiento y fraccionamiento antes señaladas, el elemento en común es que su fundamento es otorgar al deudor las facilidades para que pueda pagar la deuda administrando de mejor manera su economía. Sin embargo su otorgamiento constituye una facultad discrecional que tiene la Administración.

Se ha señalado que el acto mediante el cual se solicita un aplazamiento o fraccionamiento significa por un lado un reconocimiento de la obligación tributaria y por otro un compromiso de pago. (Aguayo, 2010: 2067). Si bien las solicitudes de facilidades de pago podrían encajar como actos de interrupción dentro de los reconocimientos expresos de la obligación tributaria; la particularidad de estos actos es que además contienen un compromiso de cancelar la deuda conforme al cronograma establecido en la Resolución que otorga la facilidad. Por lo tanto consideramos adecuado que la norma establezca el reconocimiento expreso de la obligación tributaria y las facilidades de pago como dos supuestos diferentes de interrupción del plazo de prescripción.

1.2 Suspensión del plazo

Por otro lado el artículo 46° del Código Tributario señala las situaciones en las cuales el plazo de prescripción se encuentra suspendido: - Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. - Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial, - durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido, - durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria, - durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.

En estos casos se abre un paréntesis en el transcurso del plazo (Rubio, 2003: 30). Mientras duren las situaciones de suspensión señaladas en la norma, el transcurso del plazo de prescripción se detiene, retomándose su cómputo al término de la causal de suspensión. Entonces el cómputo del plazo de prescripción se realiza sumando el plazo transcurrido antes de acaecida la causal de suspensión. Por lo tanto en estos casos, a diferencia de la interrupción, el plazo de prescripción no se pierde.

1.3 Renuncia al plazo de prescripción como elemento del fenómeno

Es importante señalar que si bien en la etapa preliminar el deudor tributario no puede renunciar al derecho a prescribir, podrá renunciar al plazo de prescripción ganado al efectuar alguno de los actos que han sido señalados en el artículo 45° del Código Tributario. De manera que, antes de cumplirse el plazo de prescripción, el deudor podrá afectar el transcurso del plazo de prescripción.

En este entendido, en la etapa preliminar los actos de interrupción efectuados por el deudor tributario se deben considerar como renunciaciones al plazo de prescripción transcurrido. Por lo que, con el acaecimiento de una causal de interrupción, el deudor estará renunciando a uno de los elementos que configuran de la prescripción; hecho que no impide que este elemento se presente nuevamente con el transcurso de un nuevo plazo de prescripción.

1.4 Manifestación del interés individual

La manifestación de voluntad del deudor que se encuentra contenida en los actos de interrupción incide directamente en el transcurso del plazo como elemento que configura la prescripción. De esta manera, la voluntad del beneficiario en potencia de la prescripción, resulta definitoria para la configuración de este fenómeno. En la etapa preliminar, la voluntad de beneficiarse con la prescripción se materializa con el silencio por parte del deudor o para ser más específicos con la no realización de los actos de interrupción establecidos en el artículo 45° del Código Tributario.

Si bien la existencia de la prescripción tiene como causa principal la satisfacción del interés público, el cual que se manifiesta a través del derecho a prescribir, en la etapa preliminar este se conjuga con el interés particular del deudor de beneficiarse o no con la prescripción.

1.5 Conclusión

En la etapa preliminar existe la posibilidad únicamente que el deudor renuncie al plazo de prescripción transcurrido como elemento del fenómeno de prescripción. Por su parte el derecho a prescribir es irrenunciable en esta etapa. No existe posibilidad a renunciar a la prescripción dado que aún no se ha configurado por no concurrir todos sus elementos.

2. Renuncia a la prescripción en la etapa intermedia – renuncia a la prescripción ganada.

En el capítulo II se señaló que esta etapa comprende el tiempo que existe entre el momento en que se cumple con el plazo de prescripción hasta antes de la presentación de la solicitud de prescripción o de ser el caso del acto de oposición al cobro de la deuda.

Los elementos que se han cumplido son: el silencio (tanto del deudor como de la Administración) y el plazo de prescripción establecido en la ley. Los elementos que faltan son: el acto del deudor y la posterior declaración de prescripción por parte de la administración.

El primero de los elementos que faltan depende únicamente de la voluntad del deudor. El segundo es un acto declarativo que impide posteriores acciones de cobranza respecto a la deuda declarada prescrita.

Consideramos que el artículo 1991° al momento de regular la renuncia a la prescripción ganada, se está refiriendo precisamente a aquella posibilidad de renuncia en la etapa intermedia. El efecto de la renuncia a la prescripción ya ganada, es la pérdida de todos los elementos cumplidos hasta esta etapa. Para que exista posibilidad de configurar nuevamente la prescripción sobre la misma deuda, se requerirá de un nuevo transcurso del plazo de prescripción en el cual exista silencio del deudor y de la administración.

2.1 El silencio del deudor como renuncia a la prescripción en la etapa intermedia

Si bien la renuncia a la prescripción ganada en esta etapa se configura a través de la manifestación de voluntad del beneficiario, podría existir un grado de confusión con respecto a si el silencio por parte del deudor se interpreta como una renuncia a la prescripción ya ganada.

Ante la exigencia que efectúa la administración para el pago una deuda, el deudor puede reaccionar de dos maneras: se puede oponer al cobro de la deuda alegando la prescripción o puede quedarse en silencio. Es incorrecto otorgar al silencio los mismos efectos que tiene un acto donde el deudor manifiesta su voluntad de renunciar a la prescripción. Por lo que resulta errado considerar, que si el deudor no se opone al acto de la administración de exigir el pago de la deuda, estaría renunciando a la prescripción.

Ahora bien, si analizamos la naturaleza del silencio, encontramos que conforme al artículo 142 del Código Civil, el silencio importa manifestación de voluntad cuando la ley o el convenio le atribuyen ese significado, caso contrario no existirá tal manifestación de voluntad.

Se ha señalado que en el derecho hay un principio general que dice “el que calla no otorga ni niega”, esto quiere decir que el silencio no tiene efecto alguno en la relación jurídica. Como ejemplo se tiene que si se ofrece en venta un bien y no existe una respuesta a dicha oferta, no significa que se ha manifestado la voluntad de comprar dicho bien. En el ámbito civil de la exposición de motivos del Código Civil se desprende que el artículo 142° se condice con la concepción del silencio en la moderna doctrina, dado que este no constituye manifestación de voluntad en ningún sentido careciendo de significado jurídico alguno. (Idrogo, 2004: 215)

La actual regulación procesal civil sitúa a la excepción de prescripción en el artículo 446 inciso 12 del Código Procesal Civil, el cual se ha denominado como un “feroz régimen de preclusiones” dado que la norma prevé determinados plazos dentro de los cuales debe ejercitarse la excepción. Sin embargo su no alegación, en el momento previsto por la ley procesal, no demuestra realmente la voluntad de renunciar a la prescripción, es más bien una “forma de volver inoperante al fenómeno prescriptorio mismo”. (Ariano, 2007: 202)

En el ámbito tributario el artículo 48° del Código Tributario señala que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial. Entonces, pese a que el plazo de prescripción ya ha transcurrido, puede existir lapso de tiempo de silencio del deudor. Al señalar dicho dispositivo que la prescripción se puede oponer en cualquier estado tanto del procedimiento administrativo o judicial, se está admitiendo que el silencio por sí solo no es abdicativo de la prescripción ya ganada.

Entonces pese a existir un silencio prolongado inclusive hasta una etapa de cobranza coactiva o judicial, el deudor podrá invocar la prescripción sin necesidad de que transcurra un nuevo plazo de prescripción. Esto no ocurriría si el silencio se entendería como una abdicación a la prescripción ya ganada, ya que en estos casos si sería necesario que transcurra un nuevo plazo de prescripción desde el inicio.

2.2 Renuncia expresa y tácita a la prescripción

El Código Civil en su artículo 1991° señala 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.

El dispositivo señalado, además de aceptar la posibilidad de renunciar a la prescripción ya ganada, clasifica las maneras de manifestar la voluntad en: expresa y tácita.

2.2.1 Manifestación de voluntad

Antes de realizar un análisis de los tipos de renuncia a la prescripción, conviene hacer algunas precisiones respecto a la manifestación de voluntad y en específico como se presenta en el ámbito tributario.

Es fundamental la existencia de un hecho exterior mediante el cual la voluntad se manifestó, para que los actos tengan el carácter de voluntarios. (León, 1997: 71) La manifestación de voluntad constituye la exteriorización de la voluntad que hace un sujeto de derecho por medio de la declaración.

Para que la declaración de voluntad produzca un acto jurídico debe reunir los siguientes requisitos:

- Que la voluntad sea manifestada exteriormente de manera que pueda ser entendida y percibida por la Administración.
- Que la manifestación esté de acuerdo con el propósito interno del declarante y no exista ninguna apariencia.
- Que la declaración de voluntad provenga de una persona que tenga capacidad jurídica y capacidad de ejercicio. En el caso del ámbito tributario y en específico de la renuncia a la prescripción dicha la declaración de voluntad provendrá únicamente del deudor tributario.
- Que la manifestación de voluntad no adolezca de ningún vicio; es decir, que esté exenta de error, violencia, simulación, dolo fraude, etc. (Idrogo, 2004. 46)

En el ámbito civil se considera que la exteriorización de la voluntad se puede realizar mediante la palabra oral y escrita, pero también puede exteriorizarse mediante gestos, movimientos de cabeza afirmativa o negativa y mímica.

Sin embargo en el ámbito tributario la exteriorización de voluntad se efectúa únicamente a través de medios escritos. Estos actos requieren de cierta formalidad para su validez, por lo tanto no existe la posibilidad de que la manifestación de voluntad se realice a través de gestos, movimientos o mímica. Además, los actos por los cuales se manifiesta la voluntad deben encontrarse dirigidos únicamente a la administración, por lo que no tendrán validez las manifestaciones de voluntad que se encuentren dirigidas a terceros. Como ejemplo de lo indicado, el artículo 26° del Código Tributario señala que los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria.

2.2.2 Renuncia Expresa.

El artículo 1991° del Código Civil señala que puede renunciarse expresamente a la prescripción ya ganada. Este dispositivo es concordante con el artículo 141 del Código Civil por lo que deben ser analizados en conjunto. (Vidal, 2006: 114) (Rubio, 2003: 29)

El artículo 141° del Código Civil señala que la manifestación de voluntad es expresa cuando se realiza en forma oral o escrita, a través de cualquier medio directo, manual, mecánico, electrónico u otro análogo.

Entendemos que la norma matriz es el artículo 141, dado que esta se refiere a todas las manifestaciones de voluntad que se presentan en las relaciones jurídicas. Este dispositivo establece los criterios generales de la manifestación de voluntad tanto expresa como tácita. (Rubio, 2003: 30)

En el ámbito civil, de la interpretación sistemática del artículo 141 y 1991 del Código Civil, tenemos que la renuncia expresa a la prescripción ganada se realiza mediante la manifestación de voluntad en forma oral o escrita, a través de cualquier medio directo, manual, mecánico, electrónico u otro análogo. Sin embargo, en el ámbito tributario no se puede aplicar todas las formas por las cuales se manifiesta la voluntad de renunciar a la prescripción ganada que se presentan en el ámbito civil, dado que conforme señalamos

previamente la exteriorización de la voluntad del deudor se efectuará únicamente a través de medios escritos.

Siempre en el ámbito civil, para renunciar a la prescripción el beneficiario puede efectuarla mediante la manifestación de voluntad en cualquiera de las formas antes descritas, siempre y cuando, conforme al artículo 141°-A, la ley no establezca ninguna forma específica para renunciar expresamente a la prescripción. Esto no sucede en el ámbito tributario dado que la única forma mediante la cual se podría renunciar expresamente a la prescripción es la escrita.

La renuncia expresa es un acto que tiene las siguientes características: (Vidal, 2006: 115)

- Unilateral: se forma con la sola manifestación de voluntad del renunciante. Sin embargo, existen casos en que la manifestación de voluntad en general, también puede ser efectuada por el representante o apoderado, quien actúa en representación del titular del Derecho.
- Recepticio: la manifestación debe dirigirse a la administración tributaria.
- Declarativo: se reconoce un derecho preexistente al acto de renuncia, por lo que tiene eficacia retroactiva. En el sentido de que vuelve a existir la acción que previamente se había extinguido por los efectos de la prescripción.
- Abdicativo: existe una renuncia a un derecho ya ganado que es la prescripción. Por lo que, para ser efectuado por medio de un representante, se requiere que este cuente con un poder especial para dicho fin.

Dentro de este tipo de renuncia necesariamente debe encontrarse como elemento configurador la manifestación del sujeto que ha adquirido el derecho a prescribir, de la cual se desprenda la voluntad expresa de renunciar a la prescripción ganada. Se entiende entonces que el deudor conocerá exactamente los alcances del acto de renuncia a la prescripción.

Además, los medios empleados por el renunciante tienen por finalidad dar a conocer su voluntad directa e inmediatamente a la Administración. (Vidal, 2006: 115) En este entendido, el acto que contenga la renuncia a la prescripción debe contener expresamente la voluntad de renunciar a la prescripción ya ganada y debe encontrarse dirigida a la administración quien puede verse perjudicada con la extinción de la acción.

Por lo tanto corresponde analizar la naturaleza de cada acto que los sujetos realicen, para posteriormente determinar si estos contienen expresamente la voluntad de renunciar a la prescripción.

Conforme a un criterio objetivo, a diferencia de manifestación de voluntad tácita, la expresa se realiza por medios objetivos destinados a exteriorizar la voluntad. El medio objetivo por el cual se exterioriza la manifestación de voluntad expresa es la palabra escrita. (Romero, 2013: 206)

El antiguo Código Civil de 1936, postulaba en su artículo 1076° que la manifestación de voluntad puede consistir en la expresión positiva o tácita, o en la ejecución de un hecho material. Puede resultar también de la presunción de la ley en los casos en que este lo disponga expresamente. Como observamos, además de señalar la manifestación de voluntad expresa (expresión positiva) y la tácita, también establece que la ejecución de un hecho material y las presunciones que establezca expresamente la ley puede resultar una manifestación de voluntad.

Para algunos autores, la referencia a la ejecución de un hecho como manifestación de voluntad, que señalaba el antiguo Código Civil y que no se encuentra en el actual, estaría contenido dentro del supuesto “otro medio directo” que señala el artículo 141°. Como ejemplo de la ejecución de un hecho, se señala la actitud de una persona que entra en una tienda de frutas, se percata del precio de una manzana y sin manifestar que la comprará procede a consumirla. Por lo tanto la ejecución de los hechos constituyen un medio directo que expresa la existencia de una manifestación de voluntad expresa, salvo que el consumidor hubiera hecho la consulta previa y recabado la voluntad del dueño del establecimiento, en el sentido de que el efecto sería otro. (Romero, 2013: 207)

En concordancia con esta posición, Aníbal Torres señala que la manifestación expresa se encuentra orientada a dar a conocer, en forma directa e inmediata, el designo negocial, siendo intrascendente el mecanismo o vehículo de exteriorización, por medio de: la palabra oral o escrita, hechos materiales, signos inequívocos, gestos indicativos, leguaje mímico, por medio del teléfono, fax, beeper, por correo electrónico. El autor señalado admite entonces los hechos materiales como medios de exteriorización de la manifestación expresa, siempre y cuando estos sean directos e inmediatos. (Torres, 2001: 207)

Sin embargo, conforme analizaremos más adelante, existen otros autores que consideran las ejecuciones de hecho como manifestaciones de voluntad tácita.

Cabe precisar que las ejecuciones de un hecho como manifestación de voluntad no tendrán efecto alguno en el ámbito tributario, dado que únicamente producen efectos aquellas manifestaciones de voluntad que se encuentran contenidas en medios escritos y dirigidas a la Administración.

2.2.3 Renuncia Tácita

La renuncia tácita a la prescripción se encuentra regulada en el artículo 1991° del Código Civil el que establece que se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

En cuanto a la manifestación de voluntad tácita el artículo 141° del Código Civil señala que es cuando la voluntad se infiere indubitablemente de una actitud o circunstancias de comportamiento que revelan su existencia. Asimismo señala que no puede considerarse que existe manifestación tácita cuando la ley exige declaración expresa o cuando el agente formula reserva o declaración en contrario.

Como observamos el artículo 141° a diferencia del 1991° regula de una forma más amplia las manifestaciones tácitas en general. Podrían presentarse circunstancias en las cuales pueda deducirse una voluntad tácita de renuncia según el artículo 1991°, pero ella o bien no sea indubitable frente al segundo, o bien exista reserva en la declaración del beneficiario, en el sentido de que mantiene su expectativa frente a la prescripción. (Rubio, 2003: 30)

Pueden presentarse casos en que exista la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción, pero de la manifestación de voluntad contenida en este acto, no se infiera indubitablemente la voluntad de renuncia a la prescripción o previamente se haya formulado reserva o declaración en contrario.

De una interpretación sistemática del artículo 1991 y 141 del Código Civil hay que añadir a la renuncia tácita el carácter de inferencia indubitable a partir de las circunstancias y la excepción de la declaración en contrario. (Rubio, 2003: 30)

En el ámbito civil, la renuncia tácita a la prescripción presenta las siguientes características: (Vidal, 2006: 115).

- Acto unilateral.
- No es recepticio por cuanto la voluntad no está dirigida de manera directa al pretensor.
- Acto declarativo.
- Acto abdicativo.

De aceptar la existencia de las manifestaciones tácitas en el ámbito tributario, la característica de no ser recepticio no se cumpliría. Dado que dentro de la relación jurídica tributaria para que los actos del deudor surtan sus efectos, deben encontrarse necesariamente dirigidos a la administración.

Teniendo en cuenta lo señalado, consideramos que lo importante en estos casos es determinar si de la ejecución del acto, que se pretende calificar como renuncia tácita, existe incompatibilidad con la voluntad de favorecerse con la prescripción y si se puede inferir indubitablemente la voluntad de renunciar a la prescripción.

Con respecto a la manifestación de voluntad tácita se ha señalado que es un comportamiento que sin utilizar medios objetivos destinados a exteriorizar la voluntad, esta se exterioriza, porque mediante la interpretación de estos comportamientos se advierte que el sujeto que lo realiza tiene una voluntad determinada, lo que se suele denominar como hechos concluyentes o *facta concludentia*. Este tipo de manifestación no tiene la función de hacer conocer a los interesados el contenido en cuestión, pero mediante la deducción permite llegar a estos a una determinada manifestación de voluntad. La *facta concludentia* impone una conclusión proveniente de una deducción lógica que no está fundada sobre la conciencia del sujeto que manifiesta su voluntad tácita. (Romero, 2013: 168)

La manifestación de voluntad del deudor deberá ser deducirla de un hecho que se conoce como *facta concludentia*, incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción y que le permita inferir de manera indubitable la renuncia. (Vidal, 2006: 115)

En el ámbito tributario la *facta concludentia* deberá ser deducida de otros actos que estén contenidos en medios escritos y dirigidos a la administración. De estos actos escritos se

deberá extraer indubitablemente la voluntad a renunciar a la prescripción y además se deberá verificar que no sean incompatibles con la voluntad de renunciar.

Por lo que en el ámbito tributario un determinado acto puede tener una doble connotación, puede contener a la vez una manifestación expresa en un determinado sentido y también contener una manifestación de voluntad tácita en otro sentido, esto será posible siempre y cuando ambas manifestaciones no sean contradictorias.

Como ejemplo, la solicitud de fraccionamiento contiene una manifestación expresa de la voluntad que conlleva a un reconocimiento de la obligación tributaria y un compromiso al pago en los plazos previstos. Pero a su vez de la interpretación conjunta de este acto se desprende una manifestación tácita de renunciar a la prescripción dado que existe incompatibilidad en la ejecución de este acto con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

Anteriormente citamos a algunos autores que consideran a la ejecución de hechos materiales como una manifestación de voluntad expresa. Contrariamente a dicha posición, Vidal Ramírez afirma que partiendo de la idea de que la manifestación tácita supone actitudes o comportamientos que hagan inducible la voluntad de quien los realiza, considera que la ejecución de un hecho material constituye un modo de manifestación tácita, pues implica una *facta concludentia*. De esta forma la terminología empleada el actual Código Civil supera al de 1936. (Vidal, 1985: 88)

Existen autores como Snatoro–Pasaralli, que no admiten la manifestación de voluntad tácita. Para sustentar su posición afirman, que para hablarse de declaración de voluntad tácita:

- Esta debe ser concluyente.
- Debe emanar de una declaración de voluntad o un hecho distinto.
- Que la declaración dependa en concreto de una voluntad diversa de la manifestada, voluntad que hay que considerar, a través de aquella misma declaración, implícitamente declarada. (Citado por Idrogo, 2004: 52) Con lo cual una manifestación no puede ser entendida en un doble sentido.

A decir de León, debe existir un cierto nivel de certidumbre que permita conocer la existencia de manifestación de voluntad en un determinado sentido. Entonces la

manifestación tácita se presentará cuando en razón de una declaración anterior, por circunstancias que se conecta a ella, cabe considerar que el agente ha tenido una voluntad en determinado sentido. (León, 1997: 73)

La declaración anterior podrá contener una manifestación expresa y tácita. Del proceso de análisis de dicha declaración se llegará a la conclusión indubitable de la existencia de una manifestación de voluntad tácita en un determinado sentido. Entonces la manifestación de voluntad tácita se obtiene de un acto que en principio tenía una finalidad, pero que también puede contener una segunda finalidad distinta.

La voluntad tácita de renunciar a la prescripción debe ser inferida indubitablemente de los actos que realice el deudor tributario, estos actos deberán demostrar cierto grado de certidumbre del cual se pueda deducir la voluntad de renunciar a la prescripción. Dependerá de la interpretación que se dé a cada acto para determinar si se existe una manifestación de la cual se pueda inferir indubitablemente la voluntad a renunciar a la prescripción. Pese a que la voluntad no sea expresa, debe existir un cierto grado de certeza del cual se pueda inferir la voluntad de renunciar a la prescripción.

Además conforme al artículo 1991°, el acto del cual se infiera la manifestación, debe ser incompatible con la voluntad de beneficiarse con la prescripción. Entonces se deberá analizar el contenido y la naturaleza de cada acto para determinar si de su realización se genera incompatibilidad con la voluntad del deudor de eliminar la acción de la administración para poder exigir el pago de la deuda.

En este entendido, consideramos que no cualquier acto de un particular evidencia la voluntad de renunciar. Existe una dificultad mayor al momento de determinar, si del contenido de un acto se puede extraer una manifestación de voluntad en un sentido diferente.

2.2.3.1 Reconocimientos de la deuda como actos de renuncia tácita a la prescripción.

El reconocimiento de la obligación únicamente tendrá efectos de renuncia al plazo de prescripción, como un acto interruptorio en la etapa preliminar. De los actos de reconocimiento de una deuda no se infiere indubitablemente la voluntad del deudor de no beneficiarse con la prescripción.

Al respecto mediante Resolución N° 1202-2-2005 el Tribunal Fiscal ha señalado que teniendo en cuenta que a la fecha del reconocimiento de la deuda tributaria habían transcurrido los 4 años a que se refiere el artículo 43° del Código Tributario, el reconocimiento posterior de la deuda prescrita no conlleva la pérdida de la prescripción ganada.

Además tenemos como ejemplo actos como la presentación de solicitudes de prescripción, los cuales contienen un reconocimiento de la deuda; sin embargo sería ilógico señalar que son actos de renuncia a la prescripción porque además no son incompatibles con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

Al analizar la solicitud de prescripción como un acto de interrupción del plazo de prescripción, el Poder Judicial en la Sentencia N° 06457-2016 emitida por el 20° juzgado contencioso administrativo, señaló que: “al momento que la contribuyente hace referencia a sus deudas en la solicitud de prescripción está reconociendo la existencia de las obligaciones tributarias, pues no podría solicitar la prescripción de su deuda tributaria y al mismo tiempo negar que las tenga. En este sentido señala que la solicitud de prescripción contiene un reconocimiento expreso de una deuda tributaria y por tanto en atención al inciso b) numeral 2) del artículo 45° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, constituye una causal que interrumpe el plazo de prescripción”.

Por otro lado en los casos de pagos parcial o total, ciertamente de estos actos se infiere un reconocimiento de la deuda, dado que no existiría razón de pagar una deuda tributaria inexistente. Sin embargo, tampoco se puede inferir la voluntad del deudor de renunciar a la prescripción como veremos a continuación.

2.2.3.2 El Pago como acto de renuncia tácita a la prescripción

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 451-5-2002 ha indicado que de acuerdo con lo establecido en el artículo 49° del Código Tributario, el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado, lo que deberá ser tomado en cuenta en caso que la recurrente hubiese efectuado pagos por concepto de las obligaciones por las que solicita la prescripción.

La precisión efectuada por el Tribunal Fiscal está en armonía con la naturaleza de la prescripción en materia tributaria. Los efectos de la prescripción únicamente afectaran a la

acción, el derecho subsistirá, por esta razón existe la imposibilidad de devolver un pago voluntario de una deuda prescrita. Además se debe considerar que con el pago de la deuda lo que está ocurriendo en realidad, es una extinción de la deuda. Por lo que el pago total de la deuda implicará la extinción de la acción y el derecho que la Administración tenía sobre esta.

Asimismo, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 3847-2-2006 se ha señalado que en caso el contribuyente pague voluntariamente la deuda prescrita, no tiene derecho a la devolución de lo pagado toda vez que dicho pago no tiene naturaleza de pago indebido, sino se entiende que es una renuncia al derecho ganado, siendo que la Administración Tributaria no está impedida de aceptarlo.

Si bien, conforme al artículo 49° del Código Tributario existe la imposibilidad de solicitar la devolución del pago voluntario de una deuda prescrita; si nos centramos en la etapa intermedia, ello no significa un acto de renuncia al plazo de prescripción ni a la prescripción configurada. Esto en el entendido que el pago a diferencia de la prescripción, si extingue el derecho y la acción que la administración tiene sobre la deuda.

Sin perjuicio de lo expuesto y conforme a lo señalado previamente, en el caso de realizar un pago total de la deuda, resultaría infructuoso que posteriormente se solicite la prescripción de la deuda cancelada. Esto en el entendido que el pago total habría eliminado la acción y el derecho.

El Tribunal Fiscal ha señalado mediante Resolución N° 11550-0-1976 que si bien el Código Tributario no regula en forma directa y expresa la figura jurídica de la renuncia a la prescripción, lo hace en forma indirecta al establecer en su artículo 42° que "el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a repetir lo pagado. Que existiendo esa norma en el Código Tributario, no hay necesidad de recurrir, como norma supletoria, a los principios generales del derecho, como establece la norma X del Título preliminar del citado Código.

El Tribunal agrega que de la aplicación de la regla contenida artículo 42° se deduce que si el contribuyente paga voluntariamente una deuda, no puede invocar la prescripción para pedir la devolución de lo pagado, puesto que dicho pago pone de manifiesto su renuncia a ese beneficio.

Conviene señalar que la Resolución N° 11550-0-1976 resuelve lo señalado conforme al antiguo código Tributario. Además debe tomar en cuenta lo siguiente:

- En primer lugar conviene ubicarnos el contexto en el cual fue emitida dicha resolución. Así tenemos que en el año 1976 se encontraba vigente el Código Civil de 1936.
- En dicha Resolución, se aplicó el artículo 1151 del Código Civil de 1936, el cual señalaba que se entiende renunciada la prescripción si el deudor o su heredero, confiesa, sin alegar prescripción, deber y no estar pagada la deuda; o si paga el todo o una parte de ella. En este sentido al amparo de dicho dispositivo se podía considerar como actos de renuncia a la prescripción el reconocimiento de una deuda o el pago parcial o total de esta.
- Por último se señala que la solicitud del giro de nuevos certificados para poder cancelarlos, son un acto de reconocimiento de la deuda. El reconocimiento de una deuda es una renuncia expresa de la prescripción.

Por lo tanto lo resuelto por la Resolución N° 11550-0-1976, no tendría sustento al amparo de la normativa actual.

En el capítulo I se ha señalado que para aplicar supletoriamente una norma distinta a la tributaria, en primer lugar se debe verificar la existencia de una laguna en la norma. Entonces para poder recurrir a otros ordenamientos, se deberá verificar si el hecho que se suscitó, no se encuentra previsto en el ordenamiento tributario. En este sentido el Tribunal Fiscal descarta la posibilidad de integración del ordenamiento tributario mediante la supletoriedad, dado que considera que el supuesto de renuncia a la prescripción se encuentra regulado en el Código Tributario.

Sin embargo, en el artículo 49° de nuestro Código Tributario se ha establecido la imposibilidad de devolución del pago voluntario de la obligación prescrita. Al respecto cabe realizar la precisión que en el dispositivo aludido se regula lo concerniente al pago de una obligación prescrita, aspecto diferente a la renuncia a la prescripción.

Por lo tanto consideramos, en base a lo delineado a través de la presente investigación, que el Tribunal Fiscal en la Resolución citada ha confundido el pago de una deuda prescrita con la renuncia a la prescripción. El pago es una forma de extinción de la deuda tributaria,

la prescripción únicamente extingue la acción de la administración de cobrarla subsistiendo el derecho. Por lo tanto es erróneo considerar que mediante el dispositivo que regula el pago voluntario se estaría regulando también lo concerniente a la renuncia a la prescripción.

Pago voluntario y no voluntario

Respecto al pago voluntario de una deuda prescrita que se regula en el artículo 49° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 3142-5-2014 hace una diferencia entre los efectos del pago voluntario y el pago que es resultado de la ejecución de una medida cautelar, el cual evidentemente no es un pago voluntario.

En el caso que la prescripción haya sido deducida y posteriormente declarada, habiéndose configurado la prescripción, los efectos del pago voluntario no darán derecho a obtener la devolución de lo pagado.

Sin embargo cuando este pago fuera resultado directo de la ejecución de alguna medida cautelar, existe la posibilidad de una devolución de lo pagado; hecho no implica que el pago sea indebido o en exceso.

El Tribunal Fiscal concluye, que si se ejecuta una medida cautelar cuando la prescripción se encuentra configurada y como consecuencia de esta ejecución el deudor efectúa el pago de la deuda, entonces si correspondería la devolución de lo pagado.

Consideramos que es correcto lo señalado por el Tribunal Fiscal, dado que el artículo 49° del Código Tributario resalta la característica de que estos pagos deben ser voluntarios. Por lo tanto no está en el ámbito de aplicación de esta norma los pagos que se realicen como consecuencia de una ejecución forzosa por parte de la administración.

El supuesto de la imposibilidad de solicitar la devolución de los pagos voluntarios de una deuda prescrita, además refuerza la naturaleza de la prescripción tributaria, donde resalta la subsistencia del derecho que la administración tiene sobre la deuda.

Pago parcial voluntario de una deuda prescrita

Por otro lado la Resolución N° 11550-0-1976 se ha pronunciado también respecto al pago parcial de la deuda en la cual se ha transcurrido el plazo de prescripción. Al respecto ha

señalado que si paga solo una parte de la deuda, la renuncia se entenderá únicamente respecto a lo pagado y por lo tanto no se podrá pedir su devolución. Pero puede oponer la prescripción sobre el saldo no pagado, respecto del cual el Código Tributario no presume la renuncia a la prescripción ya ganada.

A diferencia de los pagos totales de la deuda, en este caso sí tendría sentido la presentación de una solicitud de prescripción respecto a la parte de la deuda no cancelada. Esto en el entendido que respecto a esta parte subsiste tanto la acción y el derecho, con lo cual mediante la presentación de la solicitud de prescripción se estaría buscando la extinción de la acción.

Prescripción de una deuda pagada previamente.

Mediante las Resoluciones N° 02011-3-2010, 00727-6-2005, 03920-2-2007 y 12969-7-2009 el Tribunal Fiscal ha precisado que para que los contribuyentes ejerzan el derecho a solicitar la prescripción, no constituye un requisito indispensable la existencia de una deuda determinada pendiente de cobro a su cargo; en tal sentido aun cuando la deuda se encuentre totalmente cancelada la Administración debe pronunciarse sobre la prescripción solicitada.

Existen casos en los cuales la deuda tributaria se ha extinguido mediante el pago, pero tal como señala el Tribunal el pago total de la deuda no es impedimento para la presentación de la solicitud de prescripción.

Conforme a lo señalado anteriormente con el pago de la deuda se habrá extinguido tanto la acción como el derecho que la Administración tenía sobre la deuda; en cambio cuando opera la prescripción únicamente se extingue la acción. Con esto además se reafirma que la renuncia a la prescripción es independiente del pago de la deuda tributaria.

En este entendido consideramos que si bien no existe impedimento alguno para presentar la solicitud de prescripción de una deuda que ha sido cancelada, esta resultaría infructuosa dado que no tendría efecto alguno sobre el estado en el cual ha quedado la relación jurídica una vez extinguida la deuda mediante el pago. Señalamos esto porque resulta inútil solicitar que la acción de la administración se extinga mediante la prescripción cuando con el pago ya se ha extinguido tanto la acción como el derecho.

Esto ha sido entendido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2889-5-2002 la cual ha señalado que en el caso que se presenten solicitudes de prescripción respecto a deudas que no existe saldo pendiente de cancelación y por lo tanto no exista deuda a cargo del recurrente, carece de objeto el pronunciamiento del Tribunal Fiscal al respecto.

2.2.3.3 Actos del deudor ante la exigencia de la administración del pago de una deuda en la etapa intermedia

Ahora bien ante un acto de la Administración de exigir el pago de una deuda en la etapa intermedia, el deudor tributario puede reaccionar de diferentes formas. Existe la posibilidad que no realice ningún acto y el silencio se prolongue después de transcurrido el íntegro del plazo de prescripción, puede oponerse a este acto con lo cual bastaría únicamente el acto declarativo de la administración para que esta se vea configurada, pero existe también la posibilidad de que el deudor realice un acto que contenga un reconocimiento de la deuda.

En el primer caso, conforme a lo señalado en párrafos anteriores, el silencio prolongado no significa por sí misma una renuncia al plazo de prescripción ni mucho menos a la prescripción. Sin embargo, puede ocurrir que producto de la acción de la Administración de exigir el pago de la deuda, el deudor realice el pago de esta con lo cual se estaría produciendo una extinción de la deuda tributaria y por lo tanto de la acción y el derecho que sobre esta tiene la administración.

Con la oposición mediante la excepción, el deudor tributario está manifestando su voluntad de beneficiarse con la prescripción, por lo tanto al emitirse el acto administrativo que declare la prescripción, se habrá liberado de la acción.

Reconocimiento como acto de renuncia ante la exigencia de pago de una deuda.

Existen diversos actos del deudor que pueden contener un reconocimiento de la deuda:

- El acto que reconoce expresamente la deuda tributaria lógicamente contiene la voluntad del deudor de reconocer una deuda a favor de la Administración.
- La presentación de declaraciones juradas, conforme al artículo 88 son manifestaciones de hechos que son comunicados a la Administración los cuales sirven de base para la determinación tributaria. Es entonces, en base a los hechos que comunica el propio contribuyente, que se determina la existencia y el monto de

la deuda tributaria. Si los hechos comunicados calzan en el supuesto de hecho señalado en la norma tributaria entonces tendrán como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, el declarante al tener conocimiento que los hechos comunicados son hechos imponibles los cuales generaran a su vez una deuda tributaria, existirá un reconocimiento de la deuda tributaria.

Mediante la determinación el obligado reconoce su situación jurídico-tributaria realizada ante la administración tributaria. La determinación se dirige siempre a la Administración. Este elemento tiene tal importancia que, sin su comunicación, la determinación se considera inexistente. (Talledo, 1999: 86)

- Una solicitud de fraccionamiento o aplazamiento tienen la finalidad de obtener una facilidad de pago ante la situación económica en la cual se encuentre el deudor. Por lo tanto para lograr dicho objetivo, lógicamente se requiere un reconocimiento previo de la deuda tributaria, dado que no sería posible solicitar la facilidad de pago de una deuda inexistente.

Pago parcial como reconocimiento de deuda prescrita ante la exigencia de pago

Un caso particular es el pago parcial de la deuda, conforme a lo señalado previamente, consideramos que si nos encontramos en el supuesto en el cual el deudor efectuó el pago parcial de algunos valores que componen la deuda tributaria, existirá un reconocimiento únicamente de los valores pagados parcialmente mas no de todos los valores que componen la deuda tributaria.

Estos montos no podrán ser objeto de devolución si tiene el carácter de voluntario, si bien implican un reconocimiento de la deuda el pago parcial no tendrá los efectos de renuncia a la prescripción.

Solicitudes de prescripción como reconocimientos de la deuda

Otro supuesto interesante a analizar es la presentación de solicitudes de prescripción. Este acto encierra la voluntad del deudor de beneficiarse con la extinción de la acción de la administración de cobrar la deuda. El fenómeno de la prescripción, presupone la existencia de una deuda tributaria, respecto de la cual se busca extinguir la acción sobre el derecho

de cobro. Entonces, la solicitud de prescripción necesariamente contiene un reconocimiento de la deuda tributaria que se pretende obtener su prescripción.

En este sentido la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06854- 6-2005 ha considerado a la solicitud de prescripción como un reconocimiento expreso de la deuda tributaria. Concluyendo que este sería un acto que interrumpe el plazo de prescripción conforme al artículo 45° del Código Tributario.

En el caso de las presentaciones de Solicitudes de Prescripción, es necesario previamente que exista un reconocimiento de la deuda para poder beneficiarse con la prescripción. Entonces lógicamente estos actos no pueden ser entendidos como una renuncia a la prescripción. Lo que quiere decir que del acto de reconocimiento de una deuda tributaria no se puede inferir indubitadamente la voluntad de no beneficiarse con la prescripción.

Por otro lado si bien los actos interruptorios se entienden como una renuncia al plazo de prescripción, estos se dan cuando aún no ha transcurrido todo el plazo de prescripción. En este sentido los actos regulados en el artículo 45° no pueden ser considerados como actos de renuncia al plazo de prescripción en la etapa intermedia. Esto ha sido entendido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9702-3-2014, al señalar que resulta irrelevante analizar los actos interruptorios y/o suspensión cuando estos se producen con posterioridad a la fecha en que operó la prescripción.

2.3 Posiciones respecto a la renuncia a la prescripción ganada

Existe la posibilidad de renunciar al plazo de prescripción ganado, mediante la manifestación de voluntad expresa o tácita. Es de esta forma que en la etapa intermedia se manifiesta el interés individual del deudor de beneficiarse o no con la prescripción.

Al respecto se ha señalado que cuando nos referimos a la "renuncia a la prescripción ganada", no estamos hablando de una prescripción opuesta o solicitada por el beneficiario que luego de concedida se quiere renunciar, sino más bien, a una suerte de compromiso de no favorecerse con el derecho subjetivo que la prescripción ha generado. "Se trata pues de un acto abdicativo y por ello puede decirse que la renuncia es en éste caso el acto por el cual el deudor se despoja del poder jurídico de invocar la prescripción. (Aguayo, 2010: 256) En este sentido según la doctrina citada, el análisis de la renuncia a la prescripción se centraría en la etapa intermedia.

La figura de la renuncia a la prescripción ganada regulada en el artículo 1991 del Código Civil se refiere precisamente a aquella que puede generarse en la etapa intermedia. No corresponde hablar de renuncia cuando el deudor ha presentado el acto mediante el cual manifiesta su voluntad de operar la prescripción, en todo caso podría presentar un desistimiento a su pretensión que no necesariamente implica renunciar a la prescripción.

Tanto en la etapa intermedia como en la constitutiva el interés individual del beneficiario resulta determinante para la configuración de la prescripción. En ambas etapas depende exclusivamente de la manifestación de voluntad del deudor de beneficiarse o no con la prescripción.

Por lo tanto, pese a que no se ha señalado expresamente, consideramos que la figura de renuncia a la prescripción que se regula en el Código Civil es aplicable únicamente a la etapa intermedia del fenómeno de la prescripción.

Ahora bien, dicho esto, en nuestro ordenamiento tributario no se encuentra regulado la renuncia a la prescripción, porque la prescripción tiene raigambre netamente civil. La falta de regulación podría obedecer a un acto intencional del legislador tributario.

La falta de regulación podría ser una razón por la cual no ha sido muy abordada por la Doctrina. (Aguayo 2010: 258) Una postura arriesgada al respecto, es que con la renuncia se intentaría volver exigible aquello que potencialmente ya no lo es (y como resulta obvio, ningún contribuyente – y de seguro abogado tributario – tiene interés en otorgarle ese favor a la administración); (Aguayo 2010: 258). Como observamos esta postura no es precisamente una razón jurídica que nos explique la razón por la cual no se abordó este tema.

2.3.1 Posiciones en la Doctrina

En el campo práctico existen diversos supuestos donde cabría analizar si estamos ante una renuncia a la prescripción por ejemplo: i) Los pagos parciales o totales de la deuda, ii) presentación de declaraciones rectificatorias, iii) solicitudes de prescripción, iv) solicitudes de facilidades de pago. La Doctrina que ha abordado el tema ha realizado el análisis partiendo de un único supuesto, referente a la presentación de Solicitudes de Aplazamiento y/o Fraccionamiento. Las posturas con relación al tema se encuentran claramente definidas:

- Aquellos que consideran que se si cabe renunciar a la prescripción ante la presentación de Solicitudes de Fraccionamiento y/o Aplazamiento. Esto en aplicación supletoria de la figura de la renuncia a la prescripción ganada del ordenamiento civil. (Aguayo 2010: 269)
- Y aquellos que consideran importante una precisión normativa sobre este particular o un pronunciamiento de observancia obligatoria por parte del Tribunal Fiscal, en la que se determinen claramente los supuestos en que resulta válida su aplicación, a fin de evitar pronunciamientos diversos por parte de la Administración Tributaria, y a fin de resguardar los derechos de los contribuyentes, principalmente, de la seguridad jurídica. (Valenzuela 2008: 17) En este sentido el autor establece una posibilidad de renuncia a la prescripción, sin embargo considera que los supuestos deben estar claramente establecidos.

El análisis sobre el supuesto de la Solicitud de Aplazamiento y/o Fraccionamiento se debe principalmente a que, como hemos visto en la práctica, es este supuesto a través del cual se han suscitado las controversias resueltas por los órganos encargados de resolver en materia tributaria.

La posición de Aguayo, por ejemplo, discrepa con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal, señalando que en estos supuestos existe una renuncia tácita a la prescripción ganada y consecuentemente no se debió permitir al deudor liberarse de sus obligaciones.

Nosotros consideramos, que de una interpretación conjunta de las manifestaciones de voluntad que contienen el acto de solicitar aplazamiento o fraccionamiento (1. reconocimiento de deuda y 2. Compromiso de pago), encontraremos en primer lugar que este acto es incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción y que además la voluntad de renunciar a la prescripción se infiere indubitablemente.

2.3.2 Posturas de los órganos encargados de resolver en materia tributaria

Los problemas generados en relación a la aplicación supletoria de la figura de la renuncia a la prescripción ganada, se generaron precisamente en la etapa intermedia. Es mediante el supuesto de la presentación de solicitudes de fraccionamiento, que los órganos de resolver en materia tributaria se pronunciaron respecto a la posibilidad de una renuncia a la prescripción en materia tributaria.

2.3.2.1 Sunat

Dentro del ámbito administrativo la Sunat al amparo de la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, ha aplicado supletoriamente el artículo 1991 del Código Civil. De esta manera introduce al ámbito tributario la figura de la “renuncia a la prescripción ganada” que no se encontraba regulada en el Código Tributario.

En este sentido ha pretendido exigir el pago de deudas de las cuales ya se había cumplido con el plazo de prescripción, en razón a las presentaciones de las solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento por parte de los contribuyentes.

Mediante el Informe N° 272-2002-SUNAT/K00000, de fecha 30 de setiembre del 2002, la administración analiza si constituye renuncia a la prescripción el acogimiento a un fraccionamiento respecto a una deuda tributaria prescrita o la presentación de una declaración rectificatoria que determina una mayor obligación, cuando ésta es presentada una vez vencido el término prescriptorio.

Un primer punto a señalar respecto a dicho informe es la forma como se ha establecido la materia de análisis. Se señalan dos supuestos en los cuales se analiza la renuncia a la prescripción:

- Por un lado el acogimiento a un fraccionamiento respecto a una deuda tributaria prescrita. La forma como se ha redactado este supuesto nos llevaría a entender que se refiere a aquella deuda en la cual se ha cumplido con todos los elementos configurantes de la prescripción. Sin embargo, el análisis se centra en establecer la posibilidad de renuncia cuando únicamente ha transcurrido todo el plazo de prescripción, sin que exista el acto del deudor que configure la prescripción.
- Por otro lado el supuesto de la presentación de una declaración rectificatoria que determina una mayor obligación, cuando esta se presenta una vez vencido el termino prescriptorio. Este supuesto también es analizado en la etapa intermedia de la prescripción.

Para establecer la posibilidad de una renuncia a la prescripción en materia tributaria, el informe, en aplicación supletoria del artículo 1991° del Código Civil conforme a la norma IX del Título Preliminar del Tuo del Código Tributario, establece que puede renunciarse

expresa o tácitamente a la prescripción ganada. Existe una renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

Consideramos que erróneamente el informe señala que se entiende renunciada la prescripción cuando existe un acto de reconocimiento de la obligación por el cual el sujeto admite la existencia de una o más obligaciones tributarias a su cargo.

Anteriormente, señalamos que el solo acto de reconocimiento de la deuda no debe ser entendido como una renuncia a la prescripción. Dado que del reconocimiento de la deuda no se infiere indubitablemente la voluntad del deudor de no favorecerse con los efectos de la prescripción. Es más se hizo referencia a supuestos como la presentación de solicitudes de prescripción, las cuales si bien contienen un acto de reconocimiento de la deuda, sería ilógico pensar que mediante este acto se está renunciado a la prescripción. Esto debido a que precisamente dicha solicitud se presenta con el objetivo de beneficiarse de los efectos de la prescripción.

Asimismo, dicho informe señala que conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 011941-0-1976, de fecha siete de setiembre de 1976, constituye renuncia a la prescripción el acto por el cual el contribuyente – que tiene conocimiento de la existencia y el monto de la obligación tributaria-, sin mediar gestión de cobranza y sin alegar la prescripción, reconoce la obligación tributaria. Como vimos anteriormente no resulta correcto, que al amparo de la normativa actual, se utilice los fundamentos expresados en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 011941-0-1976

Sea renuncia tácita o expresa, el Código Civil de 1936, que ha sido interpretado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 011941-0-1976, es claro en señalar que si el deudor confiesa sin alegar la prescripción, entendiéndose este acto como un reconocimiento de la deuda, entonces se estará produciendo una renuncia a la prescripción ganada.

Existe una diferencia sustancial en la forma como ha normado la figura de la renuncia a la prescripción el Código Civil de 1984 que se encuentra vigente en la actualidad. El artículo 1991°, del actual ordenamiento, hace una diferencia entre la renuncia expresa y tácita, señalando que se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

Por su parte el artículo 141° señala que la manifestación de voluntad es tácita cuando la voluntad se infiere indubitablemente de una actitud o de circunstancias de comportamiento que revelan su existencia.

Esta diferencia no se encuentra en el Código Civil de 1936, el cual únicamente se ha limitado a describir dos supuestos en los cuales se consideran como actos de renuncia esto es: i) el reconocimiento de la deuda, ii) el pago sea parcial o total.

Ahora bien, el informe de la Sunat data del año 2002, año en el que se encontraba vigente el actual Código Civil del año 1984 y no del 1936.

En este sentido consideramos errado que la Sunat emita un informe, en base a lo resuelto por una Resolución del Tribunal Fiscal de 1976 que ha interpretado y resuelto la controversia utilizando el Código Civil de 1936 que se encontraba vigente en esa época. Esto teniendo en consideración que en el año 2002 se encontraba vigente el Código Civil de 1984, el cual conforme a lo señalado precedentemente guarda diferencias sustancial en torno a la regulación de la renuncia a la prescripción.

En base a la Resolución del Tribunal Fiscal de 1976, la Sunat considera como una renuncia a la prescripción a los actos por los cuales los deudores reconocen tácita o expresamente la deuda tributaria.

Por lo tanto concluye que el acogimiento al fraccionamiento de una deuda tributaria prescrita es un acto de renuncia a la prescripción ganada. Dado que el acogimiento al fraccionamiento evidentemente es un acto de reconocimiento de la deuda.

Consideramos que el Informe Sunat, en base a la regulación actual, debió efectuar una interpretación de las manifestaciones de voluntad que se encuentran en la solicitud de fraccionamiento, que como señalamos anteriormente expresan incompatibilidad con la voluntad de beneficiarse con la prescripción y se puede inferir indubitablemente la voluntad de renunciar. Por lo que este supuesto específico si constituye un acto de renuncia a la prescripción ganada

En relación al segundo supuesto materia de análisis del Informe, se concluye 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.

Sin embargo se ha precisado que en este caso la renuncia se deberá tomar únicamente respecto del monto de la deuda consignado en la declaración rectificatoria.

En base al informe analizado, que es vinculante para la Administración Tributaria, la Sunat a consecuencia de la presentación de solicitudes de fraccionamiento, ha pretendido cobrar deudas en las cuales el plazo de prescripción ya había transcurrido en su integridad.

Mediante diversas Resoluciones de Intendencia se han declarado infundadas reclamaciones efectuadas por los contribuyentes contra actos de la administración dirigidos a cobrar las deudas, la administración afirma que al haberse solicitado el fraccionamiento, el recurrente está renunciando a la prescripción ganada, por cuanto ello implica un reconocimiento de la obligación.

2.3.2.2 Tribunal Fiscal

A continuación analizaremos los supuestos más importantes mediante los cuales el Tribunal se ha pronunciado respecto a la renuncia a la de prescripción. En primer lugar, cabe señalar que en atención a un criterio recurrente respecto de un supuesto específico de renuncia a la prescripción, en fecha 23 de Marzo del 2017 se publicó la Resolución de observancia obligatoria N° 2017-3-01447 con el siguiente criterio: “La presentación de una solicitud de fraccionamiento no determina la pérdida de la prescripción ya ganada”.

Solicitudes de fraccionamiento

Contrariamente al criterio establecido por la Sunat, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia como las Resoluciones 20601-4-2011 N° 4540-3-2004, 2889-5-2002, 00451-5-2002, 3516-2003 y 013331-3-2010,06552-4-2009,07793-8-2014 ha señalado que la presentación de una solicitud para el fraccionamiento de una deuda ya prescrita, no enerva que dicha prescripción haya operado, por lo que tal acogimiento no determina la pérdida de la misma.

En este mismo sentido mediante Resolución N° 9702-3-2014, de fecha 14 de agosto de 2014 en base a lo resuelto por la Resolución N° 02759-1-2013, ha señalado que el

acogimiento a un fraccionamiento no implica una renuncia a la prescripción ya ganada, por lo que no debe considerarse la Solicitud de Fraccionamiento una renuncia a la prescripción ya ganada, y, por ende, un nuevo acto interruptorio de la prescripción.

Solicitud de acogimiento a una amnistía tributaria

El Tribunal Fiscal ha analizado también el acogimiento a una amnistía tributaria de arbitrios e impuesto predial, como supuesto de renuncia a la prescripción. Mediante Resolución N° 451-5-2002, de fecha 30 de enero de 2002, ha señalado que aun cuando la solicitud de acogimiento a la amnistía tributaria hubiese comprendido expresamente a las deudas por las cuales se solicita la prescripción, tal acto se habría realizado con posterioridad al vencimiento del plazo prescriptorio aplicable a todos los ejercicios, es decir cuando la prescripción ya había sido ganada, por lo que dicho acogimiento no habría podido determinar la pérdida del derecho.

Mediante el acogimiento a la amnistía el deudor, reconoce deuda a favor de la administración y manifiesta su voluntad de pagar beneficiándose de la reducción de sanciones o intereses.

Al respecto consideramos que la presentación de una solicitud de amnistía tributaria, al contener un reconocimiento de la deuda y un compromiso de pago en el cronograma establecido, se debe considerar como un acto de renuncia a la prescripción. De la interpretación conjunta del acto se determina que es incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción y se puede inferir indubitablemente la voluntad del deudor de renunciar a la prescripción.

Acogimiento a Rsist – sistemas de actualización y fraccionamiento de carácter excepcional

El Tribunal también analizó también el supuesto del acogimiento al Resit el cual es un sistema de actualización y fraccionamiento de carácter excepcional destinado a facilitar la regularización de las deudas tributarias. No cabe duda que este supuesto también se trata de un reconocimiento de la deuda. Mediante Resolución N° 4540-3-2004 y en base al criterio vertido en las Resoluciones N° 451-5-2002 y 03516-2-2003, el Tribunal ha señalado que el Resit no supone una renuncia tácita a la prescripción ya ganada.

Es interesante la situación analizada en la Resolución N° 03516-2-2003, de fecha 20 de junio de 2003, en este caso el deudor señala que un error de hecho no genera derecho, en consecuencia la solicitud de fraccionamiento de una deuda prescrita no implica que el derecho haya caducado, ni que haya renunciado tácita o expresamente al beneficio de la prescripción. Se entiende de lo señalado, que el deudor presentó por error la solicitud de fraccionamiento de la deuda y por lo tanto concluye que este hecho no significa que pierda el derecho que tiene de beneficiarse de la prescripción.

Consideramos que lo determinante en este caso no es si la solicitud de fraccionamiento ha sido presentada por error o no, dado que en cualquiera de los casos el deudor manifiesta su voluntad de reconocer la deuda. Lo importante es indicar, que al igual que el fraccionamiento regulado en el artículo 36, la solicitud de acogimiento contiene una manifestación de reconocimiento de deuda pero también un compromiso de pago conforme al cronograma establecido.

Al respecto el Tribunal ha considerado que la solicitud de fraccionamiento se realizó con posterioridad al vencimiento del plazo prescriptorio aplicable a las deudas, es decir, cuando la prescripción ya había sido ganada, por lo que dicho acogimiento no determina la pérdida de este derecho.

Además, señala que el acogimiento no determina la pérdida del derecho a prescribir. La forma como ha sido redactado podría darnos a entender que existen otros actos que pueden determinar la pérdida del derecho a prescribir. Sin embargo esto resulta incorrecto debido a que conforme al artículo 1990° del Código Civil este es irrenunciable en cualquier etapa del fenómeno de la prescripción.

Este mismo criterio ha sido delineado en la Resolución N° 12798-3-2012, donde se analiza un caso en el que el deudor refiere que se vio obligado a solicitar un nuevo fraccionamiento debido a que se le inicio un procedimiento de cobranza coactiva, dentro de la cual no se notificó válidamente las Órdenes de pago y la Resolución de Intendencia.

El Tribunal concluye que la solicitud de acogimiento al Resit, fue presentada cuando había transcurrido el plazo de prescripción. Por lo tanto en base a lo establecido en las Resoluciones N° 1333-3-2010 y 7891-3-2004, entre otras, ha señalado que el acogimiento

a fraccionamientos que incluyan periodos ya prescritos no constituye causa que determine la pérdida de la prescripción ya ganada.

Convenido de Pago

Mediante Resolución N° 2889-5-2002, de fecha 31 de mayo de 2002 el Tribunal Fiscal analiza la posibilidad de considerar la suscripción de un Convenio de pago de Arbitrios e Impuesto predial como un acto de renuncia a la prescripción. Mediante el convenio el deudor supuestamente fracciona, entre otras, las deudas materia de su solicitud de prescripción correspondiente a los años 1994 y 1995. Si bien existe una duda respecto a si el deudor ha suscrito dicho convenio, este hecho no fue impedimento para analizar el tema de la renuncia a la prescripción.

El Tribunal señala que en el supuesto que el deudor si hubiese suscrito el Convenio, ello no sería obstáculo para que la Administración reconozca la prescripción de las deudas tributarias de 1995 y 1994, por cuanto la celebración de un fraccionamiento cuando la prescripción ya ha sido ganada no determina la perdida de este derecho. Este mismo criterio ha sido delineado en la Resolución N° 3515-2-2003, de fecha 20 de junio de 2003.

Al igual que la presentación de las solicitudes de fraccionamiento, este tipo de Convenios, además un reconocimiento de la deuda tributaria contiene un compromiso de pago en partes. Conforme se señaló anteriormente del análisis de las manifestaciones que contienen estos actos, se determina que existe una renuncia tácita a la prescripción.

Conclusión

Como podemos observar a través de las Resoluciones analizadas el Tribunal Fiscal descarta la posibilidad considerar como una renuncia a la prescripción los actos que contengan un reconocimiento de la deuda y un compromiso de pago en parte, señalando que a la fecha de realizado dicho acto ya se había cumplido con el transcurso del plazo de prescripción.

En las resoluciones analizadas, si bien se analiza el reconocimiento de la deuda como supuesto de renuncia a la prescripción, no se analiza de manera general la aplicación supletoria del Código Civil en base a lo regulado en la norma IX del Código Tributario.

2.3.2.3 Poder judicial

En el ámbito judicial también encontramos posiciones discrepantes respecto al tema. A continuación analizaremos las sentencias más importantes respecto a la posibilidad de la renuncia a la prescripción en materia tributaria.

En los expedientes N° 10753-2014, 2013-2014, 8113-2014, 8652-2014, 12746-2015 el juzgado de primera instancia, al analizar las solicitudes de fraccionamiento como actos de renuncia a la prescripción, considera que no es correcta la aplicación supletoria de la figura de la renuncia tácita a la prescripción prevista en el artículo 1991° del Código Civil; en razón a que la aplicación supletoria sólo procede en casos de vacío legal, situación jurídica que no se presenta en el presente caso, ya que la figura de pérdida de la prescripción ya ganada se encuentra regulada adecuadamente en el artículo 49 del Código Tributario, respecto al pago voluntario de la obligación prescrita .

Al igual que algunas Resoluciones del Tribunal Fiscal, podemos observar que el juzgado descarta la aplicación supletoria del Código Civil, en razón a que considera que la renuncia a la prescripción se encuentra regulada con el artículo 49° del Código Tributario. Lo cual, como ya hemos señalado, es errado dado que el pago y la prescripción son dos cosas distintas.

En el expediente N° 10753-2014, la Séptima Sala Contenciosa Administrativa Superior revocando la apelada, ha considerado que el artículo 49° del Código Tributario no señala que mediante el mismo se regula el único supuesto de renuncia tácita a la prescripción, por lo que resulta factible aplicar supletoriamente las normas del Código Civil relativas a la renuncia tácita de la prescripción a supuestos de hecho distintos, como ocurre con la solicitud de fraccionamiento de la deuda prescrita, que ciertamente revela un voluntad de pago por parte del contribuyente.

Consideramos más acorde la interpretación que ha realizado la Sala superior dado que el artículo 49° es una consecuencia lógica de la naturaleza de la prescripción tributaria. En este sentido si el derecho subsiste, el pago voluntario que se realice de una deuda prescrita resulta valido.

Además agrega la Sala que en materia tributaria se configura el supuesto contemplado en el artículo 1991 del Código Civil, es decir, se configura la renuncia tácita a la prescripción,

cuando el deudor tributario solicita el aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias, ya que ella conlleva en estricto un reconocimiento e identificación de la deuda pendiente de pago, y su compromiso a la cancelación en el plazo determinado por la Administración Tributaria, de modo tal que la oposición posterior no es atendible debido a que la renuncia realizada elimina el tiempo transcurrido.

En armonía a lo señalado en la presente tesis, la Sala Superior entiende que corresponde realizar un análisis de las manifestaciones que contiene el acto de solicitud de fraccionamiento, para establecer si se puede considerar como un acto de renuncia a la prescripción.

En los expedientes N° 2013-2014, 08113-2014, 8652-2014,8548-2014 la Sexta Sala Contenciosa Administrativa Superior, al analizar las solicitudes de fraccionamiento como supuestos de renuncia a la prescripción, ha señalado que el Código Tributario si bien regula la forma y el plazo de la prescripción, también lo es que no define ni regula expresamente la renuncia a la prescripción ganada, encontrándose dicha figura procesal debidamente identificada en el Código Civil en el Artículo 1991; ambas materias, tributaria y civil, guardan el mismo funcionamiento, característica y efectos, siendo susceptible su aplicación en el presente caso, en atención a lo previsto en la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

La Sala superior acepta la aplicación de la renuncia a la prescripción ganada, por un lado porque no se encuentra regulada expresamente en el Código Tributario y además porque considera que en lo concerniente a la prescripción, tanto la tributaria como la civil tienen la misma naturaleza, lo que permite la aplicación supletoria de esta figura conforme al Título Preliminar del Código Tributario.

Ahora bien teniendo en cuenta que conforme al criterio de la Sala superior, es correcto recurrir a la norma civil en estos casos, se permite entonces la aplicación de la renuncia tácita a la prescripción. En este sentido considera a la solicitud de fraccionamiento como un acto de renuncia.

Por otro lado ha señalado que si bien posteriormente solicitó la prescripción de dicha deuda, esta deviene en improcedente al haber renunciado al decurso del tiempo transcurrido generando un nuevo derecho subjetivo. Con lo señalado, entendemos que en realidad se

analiza una renuncia al plazo de prescripción ya ganado que se da en la etapa intermedia del fenómeno de la prescripción. Conforme a lo señalado anteriormente, consideramos que es correcta la apreciación de la sala en el sentido que el deudor puede renunciar individualmente al plazo de prescripción ya ganado.

Además se ha señalado que para la configuración de la renuncia a la prescripción como acto declarativo y abdicativo, es necesaria la concurrencia de dos aspectos:

- i) Que el deudor manifieste su voluntad de no ser beneficiado por la prescripción.
- ii) Que exista un reconocimiento de la obligación tributaria, ya sea por el pago realizado o por cualquier acto distinto a favorecerse con la prescripción;

En cuanto al primer elemento, lógicamente será necesario el acto que contenga la manifestación de voluntad del deudor de no ser beneficiado con la prescripción, sea esta tácita o expresa. Con respecto al segundo elemento, consideramos que por sí solo el reconocimiento de la obligación tributaria no es definitorio para establecer si se ha configurado un acto de renuncia. Lo más importante en estos casos será el análisis conjunto del reconocimiento de la obligación y el compromiso de pago contenido en la solicitud de fraccionamiento.

Por otro lado, la Resolución de la Sala Superior señala, que aun cuando el Artículo 1990° del Código Civil, dispone que el derecho a prescribir es irrenunciable, cabe señalar que ésta prohibición está relacionada al plazo sobre el cómputo de la prescripción para que produzca sus efectos, que, una vez transcurrida, el beneficiario tendrá oportunidad de ejercer su derecho.

Sin embargo consideramos que es incorrecto relacionar al derecho a prescribir con la renuncia al plazo de la prescripción. Como vimos anteriormente el derecho a prescribir en las tres etapas del fenómeno de la prescripción es irrenunciable, dado que este es de interés público y por lo tanto no puede ser renunciado unilateralmente. Lo que sucede en la etapa constitutiva es que el derecho a prescribir se ve satisfecho al operar la prescripción. Por otro lado la renuncia al plazo únicamente cabe en la etapa preliminar e intermedia, en la primera se dará mediante los actos de interrupción de parte del deudor y en la segunda se dará mediante acto en el cual manifieste la voluntad tácita o expresa de renunciar al íntegro del plazo de la prescripción. Por lo tanto es incorrecto señalar que la prohibición de

renunciar al derecho a prescribir esté relacionada con la renuncia al plazo de prescripción, dado que si existe la posibilidad de renunciar a este último.

Mediante el expediente N° 8652-2014, 1423-2014, al analizar el supuesto del acogimiento al Régimen Especial de Fraccionamiento como acto de renuncia a la prescripción, la Sexta Sala Contenciosa Administrativa señala que si es factible la renuncia tácita de la prescripción ya ganada. Sin embargo erróneamente considera que el pago voluntario de la obligación prescrita regulada en el artículo 49° del Código Tributario, es una forma de renuncia tácita a la prescripción.

Además señala que el acogimiento al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario es una renuncia tácita de la prescripción ya ganada. Concluyendo que si bien en fecha posterior solicitó la prescripción de las mismas deudas, esta deviene improcedente, debido a que con la renuncia se restaura la acción de la Administración Tributaria para exigir su pago, iniciándose un nuevo plazo de prescripción.

En el expediente N° 7757-2013, al analizar el supuesto de la presentación de declaraciones juradas como actos de renuncia a la prescripción, el juzgado de primera instancia señala que si bien la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, establece que se puede aplicar normas distintas a las normas tributarias; se señalan parámetros o condiciones:

- i) que las normas aplicadas no deben oponerse ni desnaturalizar las normas tributarias.
- ii) se aplique otras normas solo en lo no previsto en la norma tributaria, eso significa que se recurre a otras normas solo de manera supletoria, a fin de complementar el ordenamiento tributario y/o resolver conflictos que por vacíos o deficiencia de la norma tributaria pudieran generarse.

Teniendo en cuenta lo señalado, concluye que la institución de la prescripción está debidamente regulada en el Código Tributario y por lo tanto no es aplicable el artículo 1991° del Código Civil, dado que no existen vacíos en la prescripción regulada por el Código Tributario.

Al respecto debemos señalar que si bien la prescripción tributaria tiene sus propias características, habiéndose regulado los actos de interrupción y de suspensión del plazo de prescripción, no es cierto que el tema específico de la renuncia a la prescripción se regule

en el Código Tributario, por lo tanto consideremos que en este tema se deberá recurrir al Código Civil.

En el expediente citado, se considera que el deudor da por renunciada la prescripción ganada cuando realiza el pago sea parcial o total de la deuda prescrita, generándose un reconocimiento de la deuda y una renuncia tácita al derecho ganado. Observamos que si bien es correcta la calidad de reconocimiento de deuda que conlleva el pago de la deuda, consideramos que es errado darle además un efecto de renuncia tácita a la prescripción ganada.

Lo señalado lleva al juzgado a concluir erradamente que el único caso donde se daría una renuncia a la prescripción es cuando el deudor paga voluntariamente la deuda prescrita, conforme al artículo 49° del Código Tributario.

Ahora bien en el caso analizado, al amparo del artículo 88° del Código Tributario, se señala que declaración jurada rectificatoria no suerte efectos dado que fue presentada fuera del plazo de prescripción.

Si bien estamos de acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior, es importante realizar un análisis de la naturaleza de las declaraciones juradas para determinar si estos actos pueden ser considerados como una renuncia a la prescripción. La presentación de declaraciones juradas, conforme al artículo 88 del Código Tributario son manifestaciones de hechos que son comunicados a la Administración los cuales sirven de base para la determinación tributaria. El acto de prestación de declaraciones juradas determinativas contiene un reconocimiento de la deuda tributaria, debido a que el declarante tiene conocimiento que los hechos comunicados son hechos imponibles que generarán a su vez una deuda tributaria. Sin embargo el reconocimiento de la deuda por sí solo no significa una renuncia a la prescripción.

Mediante el expediente N° 3053-2016, el juzgado de primera instancia considera que no corresponde aplicar la figura de la renuncia a la prescripción ganada porque ello significaría desnaturalizar la prescripción tributaria, al no cumplir con sus fundamentos esto es: brindar seguridad jurídica y castigar la negligencia de la Administración en exigir el pago de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos por la norma.

Al respecto, conforme a lo analizado en el capítulo II sobre la naturaleza de la institución de la prescripción, se señaló que el fundamento principal de la prescripción es brindar seguridad jurídica. Pero además existen dos elementos adicionales que sin ser los principales sirven como elementos que influyen en la fundamentación de la existencia de la prescripción: uno positivo que es beneficiar al deudor y el negativo castigar la negligencia de la Administración.

No compartimos lo expresado por el juzgado en el expediente N° 3053-2016, en primer lugar porque el fundamento de la prescripción de brindar seguridad jurídica no es afectado por establecimiento de una renuncia. En la etapa intermedia, donde se produce la renuncia, subyace un interés individual, dado que el beneficiarse con la prescripción depende únicamente del deudor. La prescripción si cumple con brindar seguridad jurídica dado que existe la posibilidad de no dejar pendiente indefinidamente la acción de cobro, posibilidad que depende únicamente de la voluntad del deudor.

Ahora bien si analizamos el elemento negativo, cuando una deuda se queda impaga a consecuencia de la configuración de la prescripción por la negligencia de la Administración en cobrar la deuda dentro de los plazos, en realidad existe un perjuicio al fisco, en el sentido que se estaría dejando de ingresar a las arcas del estado un monto que en un principio si debía ingresar mediante la coacción de la Administración. Por lo tanto no existe castigo efectivo a la negligencia de la Administración, sino más bien un perjuicio a las arcas del Estado que es de interés público.

En las sentencias emitidas por la Sexta sala Contenciosa Administrativa en los expedientes N° 6447-2014, 7755-2013, 08208-2015 respecto a solicitudes de fraccionamiento y los expedientes N° 9993-2013, 14541-2015 respecto a acogimientos al Régimen de Fraccionamiento como: Resit y Reft, al analizar estos casos como supuestos de renuncia a la prescripción, primero se señalan que mediante norma la Norma IX del Título Preliminar el Código Tributario permite la aplicación de normas que no están dentro de su cuerpo legal o incluso normas distintas a las tributarias. Para ello deben cumplirse dos supuestos concurrentes:

- i) el hecho no esté regulado en el citado TUO.
- ii) las normas a aplicar no se opongan o desnaturalicen las contenidas en el referido código.

En cuanto a la naturaleza de las solicitudes de fraccionamiento de la deuda tributaria señala que constituyen actos contrarios a la voluntad de favorecerse con la prescripción, pues expresan el reconocimiento de la deuda y la voluntad de pago por parte del contribuyente, pese al transcurso del plazo prescriptorio. Concluyendo que en aplicación del artículo 1991 del Código Civil estos consisten en actos de renuncia tácita a la prescripción.

Finalmente se señala que el artículo 49 del TUO del Código Tributario al haber estipulado que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado, no sólo está prohibiendo que el contribuyente peticione la devolución de lo pagado y se le reembolse tal concepto, sino que ha conferido validez a los pagos efectuados por el contribuyente una vez ganada la prescripción, infiriéndose de su tenor la posibilidad de la renuncia a ésta. Lo señalado también resulta errado, debido a que como vimos anteriormente el pago de la obligación y la prescripción son dos cosas diferentes. Por lo tanto no es correcto señalar que del artículo 49° del Código Tributario se infiera la posibilidad de renuncia a la prescripción. De ser el caso sería, no existiría razón alguna para acudir al Código Civil y aplicar supletoriamente la figura de la renuncia a la prescripción.

El 22° juzgado contencioso administrativo, analiza en las sentencias N° 9070-2016 el supuesto de acogimiento al régimen de fraccionamiento (Reft) y en las sentencias N° 7735-2016, 7787-2015 y 8689-2015, el supuesto de las presentaciones de solicitudes de fraccionamiento.

En dichas sentencias señaló que el marco específico que regula la prescripción de obligaciones tributarias es el capítulo IV del Título III del Código Tributario y que, en dicho régimen no existe disposición alguna que señale que la solicitud o acogimiento a un beneficio de fraccionamiento interrumpe o da lugar a la pérdida de la prescripción ganada.

Al respecto consideramos que en cuanto a no existe disposición alguna que señale que la solicitud o acogimiento a un beneficio de fraccionamiento interrumpe el plazo de prescripción, esto no es cierto dado que este acto es señalado en la norma como una causal de interrupción del plazo. Por otro lado consideramos que la solicitud de fraccionamiento si es una renuncia a la prescripción en la etapa intermedia del fenómeno.

El juzgado señala que la única forma de perder la prescripción se presenta cuando el beneficiario de la misma paga voluntariamente el tributo prescrito conforme lo dispone expresamente el artículo 49° del Código Tributario, situación que no se ha presentado en el caso materia de controversia. Al respecto, como bien señalamos anteriormente lo que en realidad ocurre al momento de pagar voluntariamente una deuda prescrita, es la extinción de deuda tributaria, lo que resulta correcto teniendo en cuenta que a pesar de los efectos de la prescripción subsiste el derecho que tiene la administración sobre la deuda. Sin embargo la prescripción no es una forma de extinción de la deuda tributaria, dado que únicamente se extingue la acción correlativa al derecho que se tiene sobre la deuda. Por lo tanto el pago voluntario de la obligación prescrita no significa un acto abdicativo de la prescripción, sino más bien una forma de extinción de la deuda tributaria.

Por otro lado el juzgado señala que en relación a la aplicación de la renuncia expresa o tácita de la prescripción, contemplada en el artículo 1991° del Código Civil, cabe precisar que existiendo un régimen especial que regula las prescripciones de índole tributaria, no corresponde la aplicación del indicado artículo, atendiendo al principio de especialidad normativa. En aplicación del principio de especialidad, lo que corresponde aplicar es el régimen especial contenido en el Código Tributario, el mismo que regula la prescripción tributaria y que en ninguno de sus extremos establece que el acogimiento a un beneficio tributario constituye una renuncia tácita a la prescripción ya ganada. Al respecto consideramos, que tal como señala el juzgado, el Derecho Tributario tiene una regulación propia de la institución de la prescripción, esto debido a la Autonomía que tiene esta rama del Derecho. Sin embargo ello no significa que ante los defectos de la norma como son las lagunas de la ley, no se pueda recurrir a normas distintas a las tributarias. Si bien el Código Tributario, ha regulado la prescripción tributaria señalando los plazos de prescripción, supuestos de interrupción, suspensión y lo referente al pago voluntario de la obligación prescrita, este cuerpo normativo no ha regulado el supuesto específico de la renuncia a la prescripción. En este sentido consideramos que se cumple con el primer elemento concurrente para la aplicación supletoria de normas distintas a la tributaria, esto que la norma tributaria no regule el supuesto específico de la renuncia a la prescripción.

Ahora bien en lo concerniente al segundo elemento concurrente para la aplicación supletoria conforme a la norma IX del Título preliminar del Código Tributario, el juzgado ha señalado que cuando se pretende aplicar el artículo 1991° del Código Civil (que regula la renuncia tácita a la prescripción de obligaciones surgidas de actos jurídicos celebrados

entre privados) para seguir exigiendo el cumplimiento de obligaciones tributarias cuyo plazo de prescripción ya se ha vencido, se incurre, sin duda, en la desnaturalización de la institución de la prescripción que por su naturaleza constituye un límite a las facultades coercitivas y de recaudación reconocidas a la Administración Tributaria. Cuando se pretende aplicar la figura de la renuncia tácita a la prescripción del Código Civil para las relaciones entre privados se está desnaturalizando el artículo 43° referida a los plazos de prescripción el cual constituye un límite a la acción y a las potestades con las que cuenta la administración para exigir en el tiempo una determinada obligación tributaria. Tal límite establece que la Administración no puede tener abierta de manera indefinida en el tiempo la facultad de exigir sus acreencias.

Al respecto consideramos que tanto la prescripción civil como la tributaria tienen como fundamento brindar seguridad jurídica para que las situaciones, que en este caso se refieren al cobro de deudas, no permanezcan abiertas indefinidamente. Ahora bien la lógica que se encuentra en la regulación de la figura de la renuncia a la prescripción en el Código Civil, es que en la etapa intermedia del fenómeno de la prescripción, subyace un interés individual del deudor de beneficiarse o no con la prescripción. Entonces en esta etapa dependerá únicamente de la manifestación de voluntad del beneficiario para renunciar a una prescripción ya configurada.

Si analizamos el fenómeno de la prescripción en la etapa intermedia, tanto en el ámbito tributario como en el civil, encontraremos que en ambos subyace el interés individual del beneficiario de la prescripción. Por lo tanto un acto abdicativo de los beneficios de la prescripción, no necesariamente desnaturaliza esta institución.

La diferencia en los actos abdicativos de la prescripción en ambas ramas, radica en los efectos que estos producen. Por un lado en el ámbito civil se origina un beneficio a favor del acreedor de la deuda quien actúa en calidad de particular y por lo tanto este acto únicamente satisface un interés individual. Por otro lado en el ámbito tributario se origina el beneficio a favor del acreedor de la deuda tributaria que siempre recae en el Estado y por lo tanto con estos actos se satisface un interés público, dado que renacería la acción de la administración de cobrar una deuda.

Si bien el juzgado niega la posibilidad de aplicación supletoria de la figura de renuncia a la prescripción; señala que en el supuesto negado de producirse la renuncia tácita a la prescripción deberían concurrir los siguientes aspectos:

- i) que el deudor manifieste su voluntad de no ser beneficiado por la prescripción.
- ii) que exista reconocimiento de la obligación tributaria.

Respecto al segundo punto consideramos que este es un elemento lógico de la renuncia. En el sentido de que para efectuar un acto de renuncia debe existir un derecho ganado previamente. A su vez, conforme a lo delineado anteriormente, los actos conducentes a configurar la prescripción necesariamente contienen reconocimientos de la deuda por parte del deudor.

Con respecto al primer punto coincidimos que para la configuración de la renuncia a la prescripción, es necesaria una manifestación de voluntad sea expresa o tácita por parte del deudor de no beneficiarse con los efectos de la prescripción.

Concluye el juzgado que si bien la solicitud de fraccionamiento contiene un reconocimiento expreso, no se advierte la manifestación de voluntad conducente a renunciar al beneficio.

Pero al mismo tiempo, considera que conforme al artículo 49° del Código Tributario, la manifestación de voluntad de no ser beneficiado con la prescripción, única y excepcionalmente se produce con el pago voluntario del tributo. Esto es errado debido a que como señalamos anteriormente el pago no puede ser entendido como una manifestación de voluntad de no beneficiarse con los efectos de la prescripción.

Conclusión de los pronunciamientos de los órganos

Como vemos los problemas analizados por los órganos encargados de resolver en materia tributaria, en realidad se centran en la posibilidad de una renuncia tácita al plazo de prescripción cuando ya ha transcurrido el íntegro de este.

Para determinar si existe una manifestación de voluntad tácita de la cual se pueda inferir indubitablemente la intención de renunciar al plazo, es necesario realizar un análisis de la naturaleza de cada acto que efectuó el deudor.

En la etapa preliminar e intermedia, en realidad existe la posibilidad de renunciar al plazo prescriptorio. Por último el derecho a prescribir que es irrenunciable aún subsiste en estas etapas, por tanto la imposibilidad de renunciar se manifiesta únicamente con respecto al derecho a prescribir.

El accionar y la manifestación de voluntad del deudor tributario es siempre definitoria para la configuración del fenómeno de prescripción. En la preliminar se manifiesta a través de los actos interruptorios del plazo y en la intermedia serán los actos de renuncia al plazo prescriptorio mediante los cuales el deudor manifiesta su voluntad sea esta expresa o tácita de no favorecerse con la prescripción.

Existe entonces una coexistencia del interés público con el particular. El interés público se presenta con la subsistencia del derecho a prescribir y el interés particular se presenta con los actos del deudor que modifican el elemento del transcurso del plazo dentro del fenómeno de prescripción.

2.4 Conclusión de la renuncia a la prescripción ganada

Con la configuración de la prescripción se ha hecho efectivo en el beneficiario el derecho a prescribir. En este sentido se ha cumplido con una de las dimensiones del interés colectivo. Existe únicamente el interés individual que recae en el beneficiario de la prescripción.

Dado que únicamente existe un interés individual, dependerá exclusivamente de la manifestación de voluntad sea expresa o tácita del deudor para renunciar a la prescripción.

Con el acto de renuncia a la prescripción se elimina los beneficios provenientes de la configuración de todos los elementos de la prescripción. Sin embargo esto no significa que el fenómeno prescriptivo pueda operar nuevamente. Existe entonces la posibilidad que, con la concurrencia de todos los elementos, nuevamente se pueda configurar un nuevo beneficio a prescribir sobre misma deuda.

Si enfocamos la mirada en los intereses que se presentan en la relación entre el deudor y el acreedor tributario, observamos que en el deudor tiene interés individual y el acreedor tributario tiene interés público.

En este enfoque, cuando se configura la renuncia a la prescripción es evidente que se ha satisfecho el interés público. En un principio se había satisfecho el interés individual al dejarse una deuda en incobrable, sin embargo con la renuncia a la prescripción se satisface el interés colectivo dado que renacerá la acción de la administración para exigir el pago de la deuda y entonces existirá la posibilidad de que ingrese un monto determinado a las arcas del estado.

Por otro lado es importante recordar que el aspecto adicional negativo de la prescripción, conforme señalamos anteriormente, es castigar la negligencia de la administración con respecto a los plazos en los cuales debe cobrar la deuda. Sin embargo, con la configuración de la prescripción existe un perjuicio al fisco sin castigar la negligencia de la administración. Al efectuarse la renuncia, continuará sin castigo la negligencia de la administración, pero existirá la posibilidad de eliminar el perjuicio al fisco que un inicio significó la configuración de la prescripción. Al descartar este elemento adicional negativo, no se puede señalar que con la configuración de la renuncia a la prescripción se estaría incumpliendo con el castigo de la negligencia de la administración de cumplir los plazos de prescripción.



CONCLUSIONES

1. La integración de la norma se da con el objetivo de lograr plenitud jurídica ante la insuficiencia de los métodos de interpretación del derecho. Dentro de los mecanismos para integrar la norma se encuentra la aplicación supletoria como uno de heterointegración. La aplicación supletoria presupone la existencia de una laguna en la norma, se busca colmar la laguna pero al mismo tiempo recomponer el ordenamiento jurídico. En concordancia con la teoría general del derecho, el ordenamiento tributario permite mecanismos de integración de la norma, es así que la aplicación supletoria se encuentra regulada en la norma IX del Código Tributario. Para una correcta aplicación supletoria de otras normas distintas a la tributaria, se requiere en primer lugar la identificación de una laguna en la norma y posteriormente que la norma distinta a la tributaria, que se pretenda aplicar supletoriamente, no desnaturalice el ordenamiento tributario.
2. El instituto de la prescripción, tiene como origen el derecho civil donde se han regulado dos tipos la Adquisitiva y Extintiva o Liberatoria, esta última es la que se ha adecuado al ordenamiento tributario. Mediante la prescripción regulada en el Código tributario, se extingue la acción pero el derecho subsiste. El fundamento principal, para que el legislador regule el instituto de la prescripción, es dotar de seguridad jurídica a los sujetos para no mantener situaciones jurídicas abiertas indefinidamente y brindar previsibilidad respecto al tiempo en el cual la administración puede exigir el pago de la deuda. Con el establecimiento de la prescripción se prefiere la seguridad jurídica antes que otros principios del derecho tributario como son el deber de contribuir. Existe dos elementos adicionales que se generan con la configuración de la prescripción: un elemento positivo que es un beneficio al deudor, dado que ya no será exigible una deuda que en un principio lo era y otro negativo que es castigar la negligencia de la administración respecto al cumplimiento de los plazos en los cuales tiene que exigir el pago de la deuda. Sin embargo no existe en realidad un castigo a la negligencia de la administración, sino más bien un perjuicio al fisco que es de interés público.
3. Las diferencias sustanciales que se encuentran entre la prescripción extintiva de acciones regulada en el Código Civil y aquella regulada en el Código Tributario, se

centran principalmente en el tipo de relaciones jurídicas que regula cada ordenamiento. Mientras el Código Civil regula principalmente relaciones entre particulares, el Código Tributario regula siempre relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares. En las relaciones reguladas por el derecho civil se contraponen intereses individuales, en cambio en las reguladas por el derecho tributario se contraponen intereses individuales con el interés público del Estado.

4. En la etapa preliminar del fenómeno de prescripción existe el Derecho a prescribir que es de interés público y por lo tanto es irrenunciable, es nulo todo pacto que impide sus efectos. Sin embargo se puede renunciar al plazo ganado, cuando el deudor realiza las acciones interruptorias que señala el Código Tributario. En este sentido se observa que en esta etapa también resulta importante el interés individual del deudor de beneficiarse o no con la prescripción.
5. En la etapa intermedia el efectivizar el derecho a prescribir depende únicamente de la voluntad del deudor, por lo tanto únicamente existe un interés individual de beneficiarse o no con la prescripción. En este sentido existe la posibilidad de que el deudor renuncie a la prescripción, para lo cual únicamente importará su manifestación de voluntad individual.
6. En los casos de renuncia expresa, no existe mayor problema, dado que el acto conducente a renunciar debe manifestar expresamente la voluntad de renunciar a la prescripción. Los problemas se generan en la renuncia tácita. Para considerar que una voluntad tácita se encuentra dirigida a renunciar a la prescripción, esta deberá ser incompatible con la voluntad de beneficiarse con ella y además se deberá inferir indubitablemente la voluntad de renunciar.
7. En la práctica se presentan diversos supuestos en los cuales cabe analizar si los actos son una manifestación de voluntad tácita a renunciar. Los supuestos más resaltantes son:
 - Los pagos totales: En este caso lo que ocurre en realidad es la extinción de la obligación. Por lo tanto no es propiamente un acto de renuncia expresa ni tácita de la prescripción.

- Pagos parciales: El pago de una deuda prescrita no dará derecho a devolución de lo pagado. Sin embargo y teniendo en cuenta el supuesto anterior, en este caso tampoco se puede inferir la existencia de una renuncia a la prescripción.
 - Reconocimientos de deudas: El reconocimiento de una deuda por sí solo no configura un acto de renuncia.
 - Solicitudes de Fraccionamiento y Aplazamiento: Estos actos contienen un reconocimiento de la deuda pero además contienen un compromiso para efectuar los pagos dentro de los plazos previstos en la Resolución que otorga fraccionamiento o aplazamiento. De la interpretación conjunta del reconocimiento y compromiso de pago se puede determinar que las solicitudes de fraccionamiento y aplazamiento resultan incompatibles con la voluntad de favorecerse con la prescripción y además de este acto se puede inferir indubitablemente la voluntad del deudor de renunciar a la prescripción, por lo tanto se puede considerar como una renuncia tácita.
8. Al configurarse la prescripción tributaria de la acción de la administración de exigir el pago de la deuda, a diferencia de la prescripción civil, existe afectación al interés público, dado que existe imposibilidad por parte de la administración de efectuar las acciones de cobranza de un monto que debió ingresar a las arcas del estado. Con la aplicación de la renuncia a la prescripción en materia tributaria, volvería a renacer la posibilidad de satisfacer el interés público señalado.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

Álvarez Gardiol, Ariel.

1975 *Introducción a una Teoría general del Derecho*. Buenos Aires: Editorial Astrea.

Bravo Cucci, J., Robles Moreno, C. P., Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J., & Villanueva Gutiérrez 2014 *Código tributario: doctrina y comentarios*. Lima: Instituto Pacifico.

Bobbio, Norberto.

2013 *Teoría General del Derecho*. Cuarta Edición. Bogotá: Editorial Temis S.A.

Casado Ollero G, Falcón y Tella R, Lozano Serrano C, Simón Acosta E.

1990 *Cuestiones Tributarias Prácticas*. Madrid: La Ley.

Fernández Junquera, Manuela

2001 *La Prescripción De La Obligación Tributaria: Un Estudio Jurisprudencial*. Navarra: Aranzandi.

García Novoa, Cesar.

2011 *“Iniciación, Interrupción y Cómputo Del Plazo De Prescripción De Los Tributos”*.
Madrid: Marcial Pons.

García Toma, Victor

1995 *La ley en el Perú: técnica de elaboración, interpretación, aplicación e integración*.
Lima: Grijley.

García Vizcaíno, Catalina

1999-2002 *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Buenos Aires: DePalma: LexisNexis .

Huamaní Cueva, Rosendo.

2013 *Código Tributario Comentado*. Dos Volúmenes. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.

Idrogo Delgado, Teófilo

2004 *Teoría del Acto Jurídico*; Editorial Demsa, segunda edición. Lima Perú

Lasarte Álvarez, Carlos

2018 *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Editorial Tecnos, 18ª edición, Madrid

León Barandiarán, José

1997 *Tratado de derecho civil*, WG Editor, primera edición. Lima

Nino, Carlos Santiago

2007 *Algunos modelos metodológicos de la ciencia jurídica*. Distribuciones Fontamara. México.

Nino, Carlos Santiago

1980 *Introducción al análisis del Derecho*. Editorial Astrea, segunda edición. Buenos Aires.

Pérez Royo, Fernando

1994 *Derecho Financiero Y Tributario: Parte General*. Madrid: Civitas.

Reale, Miguel

1993 *Introducción al Derecho*. Madrid: Ediciones Pirámide, S.A.

Romero Montes, Francisco Javier

2013 *Acto Jurídico*, Editorial Grijley. Lima

Rubio Correa, Marcial.

2009 *El Sistema Jurídico Introducción al Derecho*. Décima Edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima

Rubio Correa, Marcial

2003 *Prescripción y caducidad: La extinción de acciones y derechos en el Código Civil*.

Quinta Edición, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica. Lima

De Ruggiero, Roberto.

1994 *Instituciones de Derecho Civil*. Madrid: Instituto Editorial Reus, tomo II.

Siota Álvarez, Mónica

2010 *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.

Torres Vásquez, Aníbal

2001 *Acto jurídico*. Segunda edición, Editorial Idemsa. Lima.

Vidal Ramírez Fernando.

1985 *Teoría General del Acto Jurídico*; Editorial Cultural Cuzco S.A. Lima Perú.

Villegas, Hector Belisario

1999 *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; Editorial De Palma. Buenos Aires

REVISTAS FISICAS:

Aguayo López Juan M.

2010 “Algunas Consideraciones en torno a la renuncia a la Prescripción” *Revista Derecho & Sociedad*, Lima, año 2010, número 35, pp.257 -269.

Ferreiro Lapatza, Juan José.

1968 “La Extinción de la Obligación Tributaria”. *Revista derecho Financiero y hacienda Pública*, Madrid, número 37, pp. 1061 – 1094.

García Novoa, Cesar.

2006 “Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica”. *Revista Derecho & Sociedad*, Lima, año 17, número 27, pp. 28 -41

Hernández Berenguel, Luis.

2006 “Apuntes para una nueva propuesta sobre prescripción” *Catalogo Bibliográfico Pucp*, pp. 56 - 74.

Hernández Gazzo J.

1993 “La Seguridad Jurídica En El Derecho Tributario: Entrevista A Geraldo Ataliba”. *Revista Ius et veritas*, Lima; Año 4, número 7, pp. 77 - 83

Ramos Ángeles, Jesús Alberto

2010 “Reflexiones sobre la analogía y la interpretación en derecho tributario. Acerca de la función hermenéutica de la analogía en el ordenamiento jurídico” *Revista Foro Juridico*, Lima; Numero 11, pp. 247 -260.

Sainz Moreno Fernando

1976 “Reducción de la discrecionalidad: el interés público como concepto jurídico” *Revista española de Derecho Administrativo*, Madrid, Revista N.º 008, enero - marzo de 1976.

REVISTAS VIRTUALES:

ARIANO Deho, Eugenia

2007 “Renuncia y alegación de la prescripción entre el Código Civil y el Código Procesal Civil” *Ius et veritas*. Lima, número 33, pp. 198 -207. Consulta 09 de Agosto de 2016

revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/12351/12915

CALLER Ferreyros, María Eugenia.

2008 “La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación Tributaria” *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, numero 46, pp. 27 - 62. Consulta: 10 de abril de 2016.

http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev46_MECF.pdf

GALVEZ Rosasco, Jose.

2008 “Interrupción y Suspensión del plazo para la Determinación de la Obligación Tributaria” *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, número 46, pp. 95 - 111.
Consulta: 10 de abril de 2016.

http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev46_JCGR.pdf

HERNANDEZ Berenguel, Luis

1992 “La Prescripción y la Caducidad” *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, pp. 19 - 36. Consulta: 10 de abril de 2016.

http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev22_LHB.pdf

LARA Márquez, Jaime.

1997 “La Analogía en el Derecho Tributario” *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima. Consulta: 06 de setiembre de 2016.

http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev32_JLM.pdf

VALENZUELA Rodríguez, Giuliana.

2008 “Renuncia a la Prescripción Ganada” *Defensoría del Contribuyente y Usuario*. Lima, Boletín número 4. pp. 9 -17. Consulta: 12 de abril de 2016.

http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET_ediciones_anteriores/edicion_08/Boletin/Boletin_4.pdf

VALLE Uribe, Luis Liov.

2004 “La prescripción extintiva: Naturaleza Jurídica y los alcances de su Interrupción en materia Tributaria” *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima. Consulta: 10 de abril de 2016.

http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev43_LLUVU.pdf

VIDAL Cárdenas, Enrique.

1986 “Desenvolvimiento del derecho tributario y su autonomía en el Perú” *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima. Consulta: 06 de setiembre de 2016.

http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev11_EVC.pdf

TALLEDO Mazú, Cesar.

1999 “La Determinación como Acto Jurídico” *Asociación Fiscal Internacional Perú*. Lima. Consulta: 06 de setiembre de 2016.

http://www.ifaperu.org/uploads/articles/58_04_CT23_CTM.pdf