

La grave confusión sobre el mandato constitucional de irretroactividad

Comentarios a la STC Exp. N° 00004-2019-AI/TC

Raffo VELÁSQUEZ MELÉNDEZ*

El autor analiza la polémica STC Exp. N° 00004-2019-AI/TC en la cual el Tribunal Constitucional declaró infundada, por voto en mayoría, la demanda de inconstitucionalidad interpuesta en contra de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 que modifica el Código Tributario. El autor evalúa el fallo mencionado y critica los argumentos de la decisión de mayoría, principalmente en torno al abordaje de la retroactividad y la ausencia de definición de los efectos del D.L. N° 1421 en relación a los contribuyentes que habían obtenido la prescripción por resoluciones del Tribunal Fiscal.

RESUMEN

► PALABRAS CLAVE

Deudas tributarias / Plazo de prescripción / Principio de irretroactividad / Derechos adquiridos / Hechos cumplidos

Recibido : 16/10/2020

Aprobado : 19/10/2020

I. INTRODUCCIÓN

Ya no resulta extraño que los medios de comunicación den amplia cobertura a los casos judiciales contra políticos o su entorno, y también de casos que podrían significar grandes desembolsos de la Administración Tributaria. Cada vez que esto último ocurre,

se activa todo un aparato mediático que dirige su artillería contra los grandes contribuyentes (usualmente empresas) que una vez más, según los medios, querrían dejar de pagar tributos.

Ciertamente, la noticia que más vende es la que presenta a los “ricos” como el recordado personaje Pepe el Vivo de la publicidad de la Administración Tributaria de los setenta, como contribuyentes que hacen todo para no pagar, obtener devoluciones o algún otro beneficio del fisco. Esto, desde luego, genera inmediatos rechazos de la población y puede condicionar las decisiones de los jueces. De hecho, hay varios casos en donde esta fórmula ha sido imbatible para atender asuntos

* Magíster por la Universidad de Alicante y socio de Baxel Consultores.

tributarios, pues parece que los jueces resuelven influenciados por el temor a ser parte de esas olas mediáticas y no como operadores del Derecho. Eso tergiversa el debate democrático que debería existir en todo país, pues no se discute sobre la validez del reclamo o no, sino sobre la posibilidad de que alguien gane un caso contra el fisco, esté o no esté dentro de la ley.

El caso que comentamos sigue esa línea, pues junto al escándalo mediático de que el Tribunal Constitucional (TC) discutiría un caso que podía involucrar la prescripción de deudas tributarias por 9258 millones de soles se resaltaba los nombres de las grandes empresas que podrían ser los nuevos Pepe el Vivo y salir beneficiados de esa situación para no pagar tributos. Una vez más entraba en acción la maquinaria del rechazo mediático a un caso y podría decirse que incluso condicionaba la decisión de algunos jueces. De hecho, la misma presidenta del TC señalaba en su ponencia del caso, frases más cercanas a un político que a un juez, pero que se repetirían en todas las portadas del día siguiente: “(..) las grandes empresas deben pagar impuestos al igual que lo hacen todos los contribuyentes de este país sin ninguna distinción”. Otra vez, ninguna palabra sobre el fondo del caso, solo reclamos contra la “viveza” de los grandes que no quieren pagar tributos y que ni siquiera eran parte del citado proceso.

El escándalo mediático incluso generó que la parte que formuló la demanda de inconstitucionalidad, el Colegio de Abogados de La Libertad, se desista de su demanda días antes de la votación en el TC. Desde luego, no tenemos como propósito elevar una oda a favor de las grandes empresas que son afectadas con discursos mediáticos de ese tipo. Solo hemos querido resaltar los riesgos del discurso mediático y la necesidad de respuestas jurídicas que es en lo que nos enfocaremos. Nuestro propósito es evaluar

la constitucionalidad de la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, que fue acusada de invalidez por tener efectos retroactivos, pero liberada de tales cargos en la reciente STC Exp. N° 00004-2019-AI/TC.

Si bien la STC Exp. N° 00004-2019-AI/TC desestimó la demanda de inconstitucionalidad, no aclaró el significado del principio de irretroactividad. La suma de discordias y votos singulares de los magistrados del TC indican que no existe una posición institucional sobre cómo interpretar dicho instituto jurídico. Ernesto Blume se inclinó a declarar fundada la demanda debido, entre otros, a que se trataría de una norma retroactiva. Augusto Ferrero coincide en declarar fundada la demanda, pero por razones formales, sin pronunciarse sobre retroactividad. Mariabella Ledesma y Eloy Espinosa opinaron que se declare infundada, entre otros, porque no se trataría de una norma retroactiva. Manuel Miranda –en cuatro líneas– coincide en que no es una norma retroactiva. Carlos Ramos no dice nada del asunto. Y José Luis Sardón no votó por abstención. A esos desacuerdos debemos sumar el desencuentro entre los académicos pues, de un lado, los informes de los profesores César Landa y Víctor García Toma opinaron que se trataba de una norma inconstitucional por ser retroactiva y, de otro lado, los profesores Francisco Eguiguren y Marcial Rubio opinaron que la norma era constitucional por no ser retroactiva.

En este caso, daremos algunas líneas generales sobre lo que creemos es el correcto entendimiento del principio irretroactividad, lo que evidenciará que en el caso analizado la Sunat tenía la mayor parte de la razón, es decir, que la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, que ampliaba el plazo de prescripción tributaria, no era contraria al principio de irretroactividad. Sin embargo, veremos

también que, en su análisis el TC y los demás actores, ignoraron por completo las situaciones de ciertos contribuyentes, lo que exigía un análisis diferenciado sobre su articulación frente a la decisión del TC.

Aunque en la STC Exp. N° 00004-2019-AI/TC también hubo un interesante debate sobre los posibles excesos de las facultades delegadas al Poder Ejecutivo para dictar el Decreto Legislativo N° 1421, eso no será el objeto de estas líneas.

II. EL CASO EN CUESTIÓN

El artículo 43 del Código Tributario (C. Trib.) dispone que para (i) determinar la obligación tributaria; (ii) exigir su pago; o (iii) aplicar sanciones, el plazo de prescripción es de cuatro años. Sin embargo, también prevé como reglas especiales el plazo de prescripción de seis años si el contribuyente no realizó su declaración jurada, y de diez años si se trata de un agente de retención o percepción que no entregó el tributo retenido o percibido.

El artículo 44 C. Trib. establece un peculiar inicio del cómputo de esos plazos de prescripción, pues dispone que el plazo de prescripción empieza a contarse desde el 1 de enero del año siguiente en que: venció el plazo para presentar la declaración de tributos (inciso 1); la obligación es exigible para los tributos que debía ser determinados por el contribuyente (inciso 2); la obligación es exigible para todos los demás tributos (artículo 3); se cometió la infracción o fue detectada (artículo 4); se realizó el pago indebido o excesivo (inciso 5); nació el crédito por tributos para supuestos distintos al pago indebido o excesivo.

Bajo este régimen se entendía que existe un solo plazo de prescripción de cuatro años para determinar las obligaciones tributarias y multas, así como para las acciones de cobranza de ellas. Ese plazo empezaba a

correr desde el 1 de enero del año siguiente desde que ocurrieron los eventos que mencionan los incisos 1, 2 y 3 del artículo 44 C. Trib.

No obstante, el 28 de setiembre de 2012 entró en vigor el Decreto Legislativo N° 1113 (DL 1113) que incorporó el inciso 7 al artículo 44 C. Trib. y dispuso que, para el *cobro de deudas tributarias o multas*, el plazo de prescripción empezaba a correr desde el día siguiente de la notificación de las resoluciones de determinación de deuda o de multa.

Es decir, ahora debía diferenciarse entre el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y para imponer la multa, que se iniciaría el 1 de enero del año siguiente, y el otro plazo de prescripción para la cobranza de ellas, que empezaría a contabilizarse desde el día siguiente que se notifica las resoluciones de determinación o multa. En suma, ahora había dos plazos de prescripción para “salvarse” del pago de deudas tributarias o multas.

Pero surgieron algunas dudas sobre la aplicación de este régimen diferenciado que buscó aclarar el Tribunal Fiscal (TF) mediante su Resolución N° 09789-4-2017. Allí se estableció como precedente de observancia obligatoria que el cobro de resoluciones de determinación y multas que contienen obligaciones e infracciones surgidas antes de la entrada en vigor del DL 1113, pero notificadas durante su entrada en vigor (28 de setiembre de 2012), se sujetará al plazo de prescripción general existente al momento en que surgieron y no al doble plazo de prescripción que se deriva del artículo 44, inciso 7, C. Trib.

En otras palabras, según el TF, las obligaciones e infracciones previas al DL 1113 se sujetarán al plazo único de prescripción que existía ante de él, aunque sus resoluciones de determinación y multa sean notificadas durante la vigencia del DL 1113.

Eso motivó que el Poder Ejecutivo dicte el Decreto Legislativo N° 1421 (DL 1421), publicado el 13 de setiembre de 2018, cuya primera disposición complementaria transitoria dispuso lo siguiente:

Primera. Cómputo del plazo de prescripción

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

A pesar de lo confuso del lenguaje, esta norma estuvo específicamente dirigida a dejar sin efecto el precedente del TF. Veamos:

- (i) Se refiere a todas las obligaciones e infracciones ocurridas antes del 2012 y, en particular, las surgidas el año 2011, cuyo plazo de prescripción inició el 1 de enero de 2012 (antes del DL 1113).
- (ii) Precisa que las resoluciones de determinación y multa de aquellas, notificadas desde el 28 de setiembre de 2012 (entrada en vigencia del DL 1113), se sujetarán al plazo de prescripción del artículo 44, inciso 7, C. Trib.

Este régimen fue acusado de inconstitucionalidad por tener efectos retroactivos, lo que dio lugar a la STC Exp. N° 00004-2019-PI/TC que es materia de este comentario.

III. LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 103 DE LA CONSTITUCIÓN

Para analizar la inconstitucionalidad alegada contra el DL 1421 es necesario comprender antes la regulación de los artículos 103 y 109 de la Constitución Política (CP). Por un lado, el artículo 103 CP peruana dispone que: “La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo”; mientras que el artículo 109 CP precisa que la vigencia surge “desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial”, salvo que la ley postergue su vigencia en todo o en parte.

Estos textos recogen las mismas reglas que ya habían fijado los artículos I y III del Título Preliminar de nuestro Código Civil de 1984¹ y que consagran dos principios complementarios que regulan la transición o cambio de leyes en el tiempo. De un lado, está el principio de irretroactividad que, en términos generales, exige que la nueva ley mantenga inalterable las situaciones pasadas, salvo que se trate de una ley beneficiosa en materia sancionadora. De otro lado, se encuentra el principio de aplicación inmediata según el cual la nueva ley regulará aquello que encuentre desde su entrada en vigor hacia adelante.

1 Artículo I. La ley se deroga solo por otra ley. La derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquella.

Artículo III. La ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

En forma reiterada, el TC señala que estas normas consagran la llamada teoría de los hechos cumplidos que parece sencilla, pero no lo es tanto. Según esta, lo pasado se debe regir por la ley antigua y lo nuevo por el régimen recién sancionado. El problema, como dice Fiore (2009), es determinar con precisión qué debe considerarse como pasado respecto de la nueva ley (p. 30).

El postulado que defendemos es que los artículos 103 y 109 CP consagran como regla general lo que cierta doctrina española denomina “retroactividad en grado medio”. Pero para comprender dicho concepto es necesario una breve referencia a la teoría de los derechos adquiridos y después pasar a explicar la teoría de los hechos cumplidos usando las ideas de Roubier –asumidas por la mayoría de la doctrina y por varias legislaciones (como la nuestra)– que parten por distinguir entre situaciones jurídicas y sus consecuencias.

1. La teoría de los derechos adquiridos

Esta teoría postulaba que se debía mantener la existencia y eficacia de un derecho obtenido al amparo de un contrato o de un régimen jurídico previo, frente a cambios legislativos posteriores que pudieran afectarlos. Actualmente, es una noción innecesaria para explicar los alcances de los artículos 103 y 109 CP y, además, es una fuente generadora de confusiones, pero es conveniente

recordarla para una adecuada interpretación de la normativa constitucional².

Los rezagos de esa teoría se deben a que el texto original del artículo 103 CP no impedía que los derechos surgidos al amparo de una ley antigua tengan efectos ultraactivos, esto es, prolonguen su eficacia hasta después de que dicha ley quede derogada y sea sustituida por una nueva. Y es que antes el artículo 103 CP solo disponía que “ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivo”, mientras que ahora ese dispositivo prevé que desde la vigencia de la ley “se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efecto retroactivo”. Es decir, además de exigir que la nueva ley no sea retroactiva, el actual texto constitucional impone que la nueva ley surta efectos ya, de inmediato, lo que no deja espacio a que se prolonguen las consecuencias de las situaciones nacidas bajo la anterior ley.

Anteriormente, el texto original de la primera disposición final y transitoria de la Constitución reconocía expresamente la inalterabilidad de los derechos adquiridos por los pensionistas de los regímenes de los Decretos Leyes N° 19990 y N° 20530, es decir, aunque fueran derogadas esas normas, los pensionistas que lograron sujetarse a ellas, mantendrían ese tratamiento legal. Incluso, en la sentencia del 28 de febrero de 2003, caso Cinco pensionistas contra Perú, la Corte Interamericana de Derechos Humanos invocó el

2 Se trata de nociones que arrastra desde hace mucho nuestro Derecho y que encuentra resonancia en la jurisprudencia civil. Así, la Corte Suprema señala que: “(...) el problema de la aplicación de las normas en el tiempo pone en discusión el tema de la seguridad jurídica y la innovación legislativa, por lo que para solucionar las mismas hay varias teorías, entre las que destacan: a) la teoría de los derechos adquiridos, que propugna que la norma bajo la cual nació el derecho, continúa rigiéndolo mientras tal derecho surta efectos, aunque en el trayecto la aludida [norma] sea derogada o sustituida; y b) la teoría de los hechos cumplidos, la cual prefiere la aplicación inmediata de las normas antes la ultraactividad [prolongación] de la norma [que fue] derogada”. Incluso la Corte Suprema señala que el artículo 62 de la Constitución recoge una “clara aplicación de la teoría de los derechos adquiridos”, es decir, dispondría que el régimen jurídico bajo el cual se celebró un contrato se prolongue en el tiempo más allá de su derogación. Véase Pozo (2018, pp. 35-36).

anterior texto del artículo 103 CP para condenar al Estado peruano por aplicar un régimen distinto a los reclamantes que habían adquirido sus derechos de pensión al amparo de los Decretos Leyes N° 19990 y N° 20530.

Esa situación fue la que motivó que el 17 de noviembre de 2004, se publique la Ley N° 28389 que modificó la CP. De un lado, dispuso el cierre definitivo de aquel régimen pensionario previsto en la primera disposición final y transitoria de la CP y, de otro lado, cambió el texto del artículo 103 CP que impone la eficacia inmediata de la nueva ley sobre las consecuencias actuales de situaciones pasadas. El TC ratificó la legitimidad de estos cambios (STC Exp. N° 00050-2004-AI/TC y otros acumulados), lo que implicó la erradicación definitiva de todo rezago de una teoría de los derechos adquiridos en nuestro actual sistema constitucional.

2. Necesaria distinción entre situaciones y consecuencias jurídicas

Un detalle que suele ignorarse es que el texto del artículo 103 CP precisa que la aplicación inmediata de la ley recae sobre las consecuencias que existen de relaciones y situaciones jurídicas que ya existían. Es decir, la nueva ley no puede alterar estas últimas, sino solo aquellas consecuencias que generaron y que se hubieran prolongado en el tiempo, llegando incluso al momento en que rige una nueva ley. De modo que es importante saber diferenciar entre situaciones y sus consecuencias jurídicas.

Esa distinción ha sido muy útil en el Derecho Civil argentino cuyo antiguo artículo 3 del Código Civil y actual artículo 7 del Código Civil y Comercial tiene un tenor casi idéntico a nuestras normas civiles y constitucionales

sobre derogación, al consagrar que: “A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las *consecuencias* de las *relaciones y situaciones* jurídicas existentes (...)”. La doctrina argentina que desarrolla las propuestas de Roubier pone énfasis en esta distinción entre situaciones o relaciones jurídicas, de un lado, y los efectos o consecuencias que aquellas generan, de otro lado.

Con respecto a las llamadas consecuencias de las situaciones o relaciones jurídicas, el profesor argentino Rivera (2004) explica que:

[L]as consecuencias son todos los efectos –de hecho, o de derecho– que reconocen como causa una situación o relación jurídica existente (...) Las nuevas leyes se aplican a las consecuencias que se producen después de la sanción de la nueva ley. Así, si una ley reduce el monto de los alquileres urbanos en un 10 %, ella se aplicará a los cánones que se hagan exigibles con posterioridad a su entrada en vigencia. No se aplicará a los meses ya pagados, pues estas son consecuencias ya producidas; ni a los meses pasados, aunque no hayan sido pagados. (pp. 225-226)

Esta será la noción abarcadora es la que usaremos en adelante.

3. Los tipos de retroactividad en nuestro Derecho

Considerando la distinción desarrollada en el apartado anterior se han establecido los siguientes tipos de retroactividad³:

1. Retroactividad en grado máximo o fuerte, que ocurre cuando la nueva ley se aplica a las relaciones jurídicas nacidas

3 Véase De Castro (1984, pp. 648-649), Albaladejo (2002, pp. 206-208) y Díez-Picazo y Gullón (2019, pp. 103-104). Cierta doctrina y jurisprudencia española y alemana identifican a la retroactividad en grado máximo como una “retroactividad propia”, proscrita por sus ordenamientos; y a la retroactividad en grado medio y débil, como

al amparo de la ley anterior y a sus consecuencias, sean que se hayan consumado o aún no.

2. Retroactividad en grado medio, que se da cuando la nueva ley se aplica a los efectos pendientes de consumarse de las relaciones jurídicas. Si bien estas nacieron y consumaron parte de sus efectos bajo la anterior ley, aquellos que estuvieran pendientes de ejecutarse o desplegarse se sujetarán al nuevo régimen.

3. Retroactividad en grado mínimo o atenuada, que se produce cuando la nueva ley se aplica solo a los efectos que nacieron después de la vigencia del nuevo régimen, de modo que los efectos que surgieron y se prolongaron desde que regía la ley anterior se mantendrán bajo el amparo de ella.

Creemos que nuestro régimen constitucional establece como regla general una retroactividad en grado medio. Esto porque, de un lado, el artículo 103 CP consagra el principio de irretroactividad que exige que la nueva ley mantenga inalterable las situaciones pasadas y, de otro lado, consagra el principio de aplicación inmediata que exige que la nueva ley, desde el día siguiente de su publicación, gobierne las situaciones jurídicas nacidas bajo su vigor y las consecuencias actuales de las situaciones jurídicas previas.

Nuestra jurisprudencia constitucional ha usado como paradigma académico de sus criterios sobre la teoría de los hechos cumplidos las ideas de Díez-Picazo Giménez quien descarta tal postura, lo que puede explicar la pobreza del desarrollo actual que tenemos sobre dicho asunto.

No obstante, el régimen constitucional también incorpora excepciones a cada uno de los principios de irretroactividad y aplicación inmediata.

El artículo 103 CP exceptúa el principio de retroactividad en materia penal si la nueva ley favorece al reo. Aunque la jurisprudencia del TC, de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y las leyes nacionales, han extendido

ese beneficio todos los casos en donde el Estado ejerce su potestad sancionadora. Lo que significa que cuando la nueva ley beneficia al sancionado, operará una retroactividad en grado máximo.

El artículo 109 CP exceptúa el principio de aplicación inmediata cuando la ley postergue su vigencia en todo o en parte. En un sentido literal, esta norma regula los supuestos de *vacatio legis* que permiten publicar la ley, pero prolongar su entrada en vigor para cierto tiempo después⁴. En un sentido distinto, el TC ha señalado que esta norma también habilita aquellos casos en donde la nueva ley ya publicada y vigente, permite que la ley antigua siga gobernando (tenga eficacia ultraactiva) sobre ciertas situaciones jurídicas (STC Exp. N° 00004-2004-AI/TC y acumulados, f. j. 2). Se trata del llamado derecho transitorio que regula la manera en que interactúan las reglas de la antigua y nueva ley, y que usualmente consagra una retroactividad en grado mínimo o atenuada.

una "retroactividad impropia" permitida en sus sistemas.

4 Un caso de *vacatio legis* se prevé en el tercer párrafo del artículo 74 CP que dispone que las nuevas leyes sobre tributos de periodicidad anual regirán recién desde el año siguiente de su publicación.

La ultraactividad de la ley antigua sobre algunas situaciones, a pesar de la vigencia de la nueva ley, proviene del mandato mismo de esta. Aunque también puede ocurrir que el nuevo régimen no incorpore ningún derecho transitorio, lo que hace que sea aplicable el derecho transitorio que prevén otras leyes previas. Por ejemplo, la segunda disposición final del Código Procesal Civil dispone que un proceso judicial iniciado bajo las reglas actuales seguirá regido por ella, aunque en su trámite se deroguen o sustituyan por nuevas leyes.

Desde luego, si no existe ningún derecho transitorio previsto, se aplicará la regla general de aplicación inmediata de la nueva ley, tal como manda el artículo 103 CP.

4. La retroactividad en grado medio

Moisset de Espanés (1976) se muestra a favor de la retroactividad media, lo que significa que la nueva ley actuaría de la siguiente manera:

Las relaciones o situaciones jurídicas nacen, se modifican o se extinguen en virtud de hechos a los cuales la ley reconoce eficiencia generadora. Esos hechos “constitutivos” (...) serán regidos y juzgados por la ley vigente en el momento de producirse. Una vez formada la relación, el cambio de leyes no puede afectar su “constitución” (...) Si las situaciones ya formadas continúan produciendo efectos, estas consecuencias serán juzgadas por la ley vigente al momento en que acaezcan; de tal manera que la nueva ley atrapa de inmediato los nuevos efectos, pero no los que se habían producido con anterioridad a su vigencia. (pp. 41-42)

En suma, según la retroactividad media, será aplicación inmediata y no retroactiva de la nueva ley si se intervienen las consecuencias actuales de las situaciones jurídicas previas.

En otros términos, esta propuesta se sustenta en una distinción entre vigencia y eficacia de las leyes. Lo primero significa pertenencia al ordenamiento jurídico de un dispositivo y lo segundo gobierno efectivo de tal dispositivo sobre la hipótesis que regula. Lo usual es que una norma vigente sea también eficaz sobre las situaciones reguladas por ella, sin embargo, como señala Díez-Picazo Giménez (1990) pueden darse casos que una norma sea eficaz a pesar de no estar vigente o que la norma tenga vigencia, pero no eficacia. Y es que, concluye:

[N]ada impide que una ley que ha dejado de pertenecer al ordenamiento continúe surtiendo efectos durante algún tiempo, ni que una ley actualmente incardinada en el propio ordenamiento no despliegue efectos por un cierto periodo. (pp. 217-218)

Esta distinción es usada por el legislador peruano. Siguiendo con el ejemplo de la segunda disposición final del Código Procesal Civil, esta norma dispone que un proceso judicial iniciado bajo la “vigencia” de la regla X, seguirá rigiéndose por ella a pesar de que, durante su trámite, la regla X sea derogada y sustituida por la regla Y. Es decir, estará “vigente” la regla Y desde el día siguiente de su publicación, pero no será “eficaz” para los procesos iniciados antes de su “vigencia”, sino que solo lo será para los nuevos procesos iniciados.

Coincidimos en que la ley antigua seguirá siendo eficaz con respecto a las situaciones y sus consecuencias acaecidas durante su periodo de vigencia. En cambio, la nueva ley estará vigente, pero sin ser eficaz sobre aquellas. Pero, desde su entrada en vigor, la nueva ley tendrá eficacia sobre las consecuencias actuales provenientes de situaciones previas y, desde luego, sobre situaciones jurídicas (y sus consecuencias) surgidas durante su vigencia.

Aquí cabe hacer una precisión adicional. Usualmente la creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas nacen de hechos jurídicos que casi siempre se agotan en el momento mismo en que se producen. Si son hechos que no se prolongan en el tiempo, se regirán por las leyes existentes al momento de su ocurrencia. Por eso se suele poner énfasis en la distinción entre situaciones jurídicas y consecuencias que surgen de ellas, pues es más sencillo notar cómo estas se prolongan en el tiempo y, por ende, cómo están expuestas a los avatares de los cambios de leyes.

No obstante, Moisset de Espanés (1976) advierte que puede ocurrir que el nacimiento de situaciones jurídicas no provenga de hechos jurídicos de constitución inmediata, sino que requieren de un periodo de gestación para generarse (por ejemplo, prescripción, usucapión, uniones de hecho) transcurso durante el cual puede ocurrir que las leyes que regulaban la constitución de esas situaciones jurídicas sean modificadas (pp. 23 y 41). En tal caso, resalta, la constitución misma de la situación deberá ser juzgada según la ley vigente al momento en que se completó el proceso de gestación, pues dicha constitución aún no se había consumado. En contrapartida, si según la ley antigua ciertos hechos no llegaron a constituir una relación o situación porque les faltaba algún elemento, tales hechos no llegarán revivir y a constituir tal relación, aunque la nueva ley no exigiera el elemento que faltaba antes, pues eso significaría darle un efecto retroactivo a la ley nueva. Esto ya nos da un indicio sobre qué debió pasar con el caso que analizamos y que se refiere a la prescripción de deudas tributarias.

La retroactividad media permite deducir algunos postulados que Borda (1996) y Kemelmajer (2015) explican adecuadamente

(a) Las nuevas leyes que gobiernan la constitución, modificación o extinción de una relación o situación jurídica no pueden afectar esas esos eventos acaecidos bajo la ley antigua. Es decir, una nueva ley no puede afectar la constitución y modificación de un contrato realizada al amparo de la ley antigua. Por ejemplo, si una nueva ley exige como requisito de validez la existencia de una escritura pública para la constitución o modificación de los contratos de arrendamiento, tal ley no podrá alcanzar a los contratos de alquiler celebrados o prorrogados antes de la vigencia de dicha ley, lo mismo pasaría si se exige que las condonaciones de deudas que no han sido elevadas a escritura pública no son válidas.

(b) Las nuevas leyes que regulan la extinción de situaciones jurídicas no pueden afectar las situaciones ya extinguidas según las leyes antiguas. Por consiguiente, la ley nueva sí podrá afectar una relación jurídica no extinguida, en curso de acción. Por ejemplo, una nueva ley establece que el uso abusivo del derecho de usufructo es causal de extinción de ese contrato. Será retroactiva si considera los abusos ocurridos antes de su vigencia, para extinguir el contrato, y no lo será, si sólo considera solo los abusos acaecidos desde la vigencia de la nueva ley, aunque el contrato se constituyera bajo la antigua ley.

(c) Las nuevas leyes no pueden afectar las consecuencias consumadas bajo las leyes antiguas. El nuevo régimen sólo podrá alcanzar a las consecuencias que se encuentran en curso de realización desde la entrada en vigor de la nueva ley. Por ejemplo, una nueva ley reduce la tasa de interés y dispone que el excedente de cobrado anteriormente por intereses debe ser devuelto.

5. ¿Qué dice nuestro TC? La teoría de los hechos cumplidos

A pesar de que los artículos 103 CP y el III del C. Civil distinguen entre situaciones y consecuencias jurídicas, lamentablemente no hay ninguna sentencia del TC que se valga de esa distinción para comprender los conceptos que contienen. No existe ningún fallo constitucional que haga una clara distinción entre efectos retroactivos y aplicación inmediata o, de manera respectiva, entre la prohibición de eficacia de las nuevas leyes sobre situaciones y consecuencias jurídicas pasadas y legitimidad de su eficacia sobre las consecuencias jurídicas actuales de situaciones nacidas previamente.

Solo hay sentencias del TC que antes de la reforma del artículo 103 CP ya proclamaban al unísono que el constituyente consagra la teoría de los hechos cumplidos y solo excepcionalmente la de derechos adquiridos (STC Exp. N° 00008-2008-AI/TC, ff. jj. 71-74); y que luego de su reforma, ratifican que ahora solo rige la teoría de los hechos cumplidos.

Sobre el actual texto constitucional señala el TC que:

A partir de la reforma constitucional del artículo 103 de la Constitución, validada por este Colegiado en la STC 0050-2004-AI/TC, y en posteriores pronunciamientos, se ha adoptado la teoría de los hechos cumplidos dejando de lado la teoría de los derechos adquiridos, salvo cuando la misma norma constitucional lo habilite. De igual forma, tal como se explicó en la STC 0002-2006-PI/TC (fund. 11) citando a Díez-Picazo, la teoría de los hechos cumplidos implica que la ley despliega sus efectos desde el momento en que entra en vigor, debiendo ser ‘aplicada a toda situación subsumible en el supuesto de hecho; luego *no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua ley a las*

situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad’. (STC Exp. N° 00316-2011-PA/TC, f. j. 26). (Énfasis agregado)

Esta cita de Díez-Picazo debe ser rematada con la siguiente frase del autor que busca resaltar que ese proceder “(...) no entraría en colisión con la norma de conflicto de no presunción de retroactividad, porque la aplicación de una ley a situaciones aún vivas y con efectos ex nunc no implicaría, en puridad de conceptos retroactividad alguna”, lo que también cita el TC en su jurisprudencia previa (STC Exp. N° 00002-2006-PI/TC, f. j. 11).

Cabe aclarar que Díez-Picazo (1990) no defiende la postura anterior, de hecho, la cuestiona y considera que la teoría de los derechos adquiridos es más acorde a la “lógica jurídica” (pp. 206-207). Sus palabras solo se dirigieron a relatar la postura que defiende cierto sector del derecho francesa liderada por Roubier. Díez-Picazo tampoco usa la palabra “teoría de los hechos cumplidos”, sino teoría del “efecto inmediato”. Es decir, según el TC, debemos seguir la teoría defendida por Roubier que relatada por Díez-Picazo. Según tal postura y la defensa que asume el TC, una nueva ley podría aplicarse de inmediato sin ser retroactiva, si recae sobre situaciones jurídicas nacidas en el pasado, pero “vivas” aún. Pero el TC no dice cómo identificar que estamos ante una situación pasada que aún está “viva”. Para eso hubiera sido útil profundizar en el relato de Díez-Picazo y advertir que la legislación, doctrina y jurisprudencia que siguen las ideas de Roubier, se valen de la distinción entre situaciones pasadas y consecuencias jurídicas actuales para detectar a las situaciones “vivas”.

El autor favorito del TC, Luis María Díez-Picazo Giménez, hijo del maestro civilista, también distinguía entre retroactividad en grado medio y en grado mínimo y, por ende, entre situaciones jurídicas y sus consecuencias, aunque el autor prefiere usar la palabra

“efectos”. Pero se mostraba en contra de usar esa distinción para justificar la aplicación de la nueva ley sobre situaciones jurídicas nacidas en el pasado, pero “vivas” aún (en contra de la teoría de hechos cumplidos) y se inclinaba por lo que conocemos como teoría de derechos adquiridos, teoría de la ultraactividad para el autor⁵. Sin embargo, este académico tiene una justificación que no tenemos nosotros: el Derecho positivo español no consagra la distinción entre situaciones y consecuencias jurídicas, como sí lo hacen nuestras normas civiles y constitucionales.

Este relato solo busca evidenciar que nuestra jurisprudencia constitucional ha usado como paradigma académico de sus criterios sobre la teoría de los hechos cumplidos las ideas de un autor que descarta tal postura, lo que puede explicar la pobreza del desarrollo actual que tenemos sobre este asunto. Esa pobreza en el desarrollo jurisprudencial, sumado a la pasividad de la doctrina, ha generado grandes problemas como la confusión de lo que implica la prohibición constitucional de irretroactividad, tal como veremos a continuación.

IV. APLICACIÓN DE LA RETROACTIVIDAD EN GRADO MEDIO

1. Un mundo sin la RTF N° 09789-4-2017, ni el DL 1421

Con los elementos anteriores estamos en condiciones de analizar el precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución

del Tribunal Fiscal-RTF N° 09789-4-2017. Para eso, creemos conveniente imaginar antes cómo debió procederse si nunca se hubiera dictado esa resolución, ni el DL 1421 dictado después para hacer ineficaz sus alcances. Es decir, cómo debió aplicarse el art. el inciso 7, al artículo 44 C. Trib incorporado por el DL 1113, si solo se hubiera contado con el régimen general de no retroactividad que prevé el artículo 103 CP.

Recuérdese que el inciso 7, al artículo 44 C. Trib. incorporó un régimen jurídico que creó la siguiente distinción: (i) el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria y establecer la multa iniciaría el 1 de enero del año siguiente de la exigibilidad de la obligación o de la infracción; (ii) mientras que el plazo de prescripción para la cobranza de cualquiera de ellas, empieza desde el día siguiente en que se notifica las resoluciones de determinación o de multa. Antes que ese dispositivo existía un plazo único de prescripción para determinar la deuda y la infracción, así como para el cobro de ellas.

La pregunta que surgió entonces fue la siguiente: ¿qué pasa con las obligaciones e infracciones surgidas antes del DL 1113? ¿Para ellas se cambió el plazo de prescripción bajo el cual iniciaron, de modo que ahora había un plazo para determinar la deuda e infracción y otro plazo para su cobranza? ¿O ellas debían mantener el plazo de prescripción único existente al momento de surgir la obligación o de cometerse la infracción?

5 Véase Díez-Picazo (1990, pp. 211-212), donde sostiene así su rechazo a lo que conocemos como teoría de los hechos cumplidos o de la eficacia inmediata de la nueva ley: “(...) no deja de ser un artificio intelectual atentatorio contra el buen sentido jurídico intentar escindir (...) los efectos [las consecuencias] pendientes y futuros, sometiéndolos a un régimen diferente. La retroactividad en los grados medio y mínimo es retroactividad, porque, aunque los efectos pendientes y futuros no pertenezcan cosmológicamente al pasado, el legislador incide en una situación jurídica creada con anterioridad y destruye su unidad característica (...) La norma de conflicto general es, pues, la ultraactividad de la ley antigua con respecto a las situaciones creadas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, de suerte que los grados medio y mínimo constituyen retroactividad a efectos [de la prohibición] del art. 2.3 CC”.

Según la retroactividad en grado medio que consagran los artículos 103 y 109 CP, si los contribuyentes aún no ganaban la prescripción, si no se generaba todavía el hecho jurídico exigido para dar lugar a una situación jurídica que extingue el ejercicio de la potestad de cobrar deudas y multas (prescripción), entonces no había problemas en modificar dicho plazo. Como la situación jurídica de prescripción, no era inmediata, sino que requería de un periodo de gestación para constituirse, el plazo de gestación podía ser modificado mientras no se generaba tal situación jurídica, es decir, que era legítimo que una ley altere las condiciones (plazo) para la generación de aquella situación jurídica extintiva.

Incluso, si se considera que el inicio del cómputo del plazo prescripción es una situación jurídica en sí misma, que prolonga sus efectos en el tiempo (lo que sería errado), no habría problemas en que una nueva ley altere el plazo aplicable a esa supuesta situación, pues tal ley significará una alteración

“**Nuestro régimen constitucional establece como regla general una retroactividad en grado medio. Esto porque, de un lado, el artículo 103 de la Constitución consagra el principio de irretroactividad y, de otro lado, consagra el principio de aplicación inmediata.**”

de las consecuencias de esa situación jurídica y no sobre su existencia misma. Lo que es legítimo, conforme lo prevé el artículo 103 CP.

En resumen, era perfectamente legítimo que una nueva ley altere los plazos de prescripción que estaban corriendo (que aún no consolidaban o daban lugar a una situación jurídica de extinción) para aumentarlos⁶. En

contrapartida, esa nueva ley no podrá alterar la prescripción ya acaecida, ya cumplida durante la vigencia de las reglas que la ley antigua preveía.

Esto significa que, en un mundo sin la RTF N° 09789-4-2017, el mandato constitucional indicaba que el inciso 7, del artículo 44 C. Trib. (incorporado por el DL 1113) podía aplicarse sobre toda prescripción no ganada aún, ya sea que se trate de obligaciones o infracciones surgidas antes de la vigencia del DL 1113, o incluso de resoluciones de determinación y multa notificadas antes o durante la vigencia del DL 1113. La única condición es que se trate de plazos de prescripción no ganados bajo la ley anterior.

6 La reducción del plazo de prescripción amerita una precisión, pues no puede ser tratada igual que los casos de ampliación. Roubier, citado por Kemelmajer (2015), hacía la siguiente precisión que debe tenerse en cuenta también aquí: “En el caso de que la nueva ley abrevie el plazo requerido para prescribir, ni podrá aplicarse a las prescripciones en curso sin riesgo de retroactividad; en efecto el nuevo plazo podría ya haberse completado cuando estaba en vigencia la ley antigua y entonces, la prescripción habría finalizado bajo esa ley, lo que sería contrario al principio de retroactividad; un hecho que de acuerdo a la ley en vigor no era considerado susceptible de acarrear la prescripción, será considerado de golpe como que había tenido ese poder. Es necesario, pues, delimitar el campo de acción de ambas leyes. El mejor sistema consiste en hacer correr el plazo abreviado, que resulta de la nueva ley, desde el día en que ella entra en vigencia. Sin embargo, si el plazo fijado por la ley antigua finaliza antes que este nuevo plazo contado a partir de la vigencia la nueva ley, se mantendrá la aplicación de la ley vieja; se trata de un caso de supervivencia tácita de esa ley, porque sería contradictorio que una nueva ley, que tiene por finalidad abreviar la prescripción, terminase prologándola” (pp. 71-72).

2. Un mundo sin el DL 1421

La RTF N° 09789-4-2017 cambió el escenario anterior y estableció como regla que las obligaciones e infracciones surgidas antes de la entrada en vigor del DL 1113, pero cuyas resoluciones de determinación y multas fueran notificadas bajo la vigencia de ese decreto, se sujetarán al plazo de prescripción que se preveía al originarse la obligación y/o infracción. Esto es, para determinar la obligación y la multa, y para cobrarlas, se aplicará el único plazo de prescripción de cuatro años que preveía el artículo 44 C. Trib. antes del DL 1113 y no se aplicará el nuevo plazo que incorporó el inciso 7, del artículo 44 C. Trib., aunque las resoluciones de determinación y multa hubieran sido notificadas durante la vigencia de este.

Estimamos que el cambio introducido por el Tribunal Fiscal fue incorrecto y partió de un indebido entendimiento del caso y de los artículos 103 y 109 CP. Veamos el razonamiento que sustentó la RTF N° 09789-4-2017:

(...) el inicio y el transcurso del tiempo son elementos del plazo, se aprecia que estos se diferencian entre sí por cuanto el primero no es un hecho que se presente a lo largo de un lapso, sino que ocurre y se agota inmediatamente con su producción, a diferencia del transcurso del plazo o *iter*, que por naturaleza implica una duración en el tiempo hasta que llega a su fin.

En tal sentido, una vez que ha ocurrido el inicio y el cuerpo del plazo viene transcurriendo, no es posible que se produzca un “nuevo inicio” referido a este mismo plazo, sino que solamente podría ocurrir que el ya venía corriendo sea interrumpido, situación en la que se computará un nuevo término prescriptorio desde el día siguiente

al acaecimiento del acto interruptorio, o se suspenda (...).

Es cierto que el inicio del cómputo del plazo de prescripción puede dar lugar a un posterior hecho que adquiera relevancia jurídica, sin embargo, mientras eso no ocurra, no tendrá la calidad de hecho jurídico y, por ende, no generará una situación jurídica a favor del posible beneficiario con la prescripción. Zatti (2005) explica que:

[C]ada regla contiene la previsión de un hecho jurídico abstracto [*fattispecie*] al cual se conecta una calificación de comportamiento, si sucede tal hecho, entonces, tal comportamiento es debido (o prohibido o lícito). Al verificarse el hecho jurídico [*fattispecie*], y al realizarse la calificación del comportamiento, se pone a la persona, que puede o debe tener la conducta regulada, en una “situación jurídica” (...). (p. 369)

Por tanto, mientras no ocurra el hecho jurídico que prevé la norma (transcurso de cierto tiempo de inacción de la Sunat), no estaremos ante un hecho jurídico y sus consecuentes situaciones.

En el caso que comentamos, tenemos que en cabeza de la Sunat concurren dos situaciones jurídicas. Pesa sobre ella una situación de potestad que le permite determinar la existencia de una deuda o infracción tributaria y tomar medidas para cobrarlas, pero, a la par, tiene una situación jurídica de carga, según la cual, si no ejerce tales potestades dentro de determinado plazo, puede sufrir consecuencias desfavorables como la extinción del ejercicio de sus potestades de cobranza. En cambio, en cabeza del contribuyente solo pesan las situaciones jurídicas de deber, de un lado, de pagar sus deudas tributarias y, de otro lado, de cumplir con pagar las multas generadas por sus infracciones⁷.

7 Véase Gazzoni (1999, p. 55 y ss.), Roppo (2007, p. 46 y ss.), Nicolò (2005, p. 103 y ss.) y Zatti (2005, p. 368 y ss.).

Mientras no transcurra el plazo de prescripción, no se dará el hecho jurídico que prevé la norma, ni se generaría la situación jurídica que libere al contribuyente de sus deberes. En un mundo sin la RTF N° 09789-4-2017, los contribuyentes solo ostentaban una expectativa de hecho y no de derecho. Explica Roppo (2007) que:

La expectativa es la posición de quien no tiene en el momento actual una determinada situación activa (por ejemplo, un derecho subjetivo), pero tiene la perspectiva de adquirirla, siempre que se verifique determinado evento. La expectativa puede ser una simple expectativa de hecho, cuando el derecho no la protege, es decir, no da ningún remedio para garantizar que la expectativa se transforme en la situación subjetiva esperada (...) La expectativa de derecho, en cambio, se presenta cuando la posición del titular es protegida por la ley, que ofrece remedios contra determinados eventos, capaces de frustrarla y de impedir su transformación en un derecho pleno⁸. (p. 50)

Conforme a esto, el inicio del cómputo del plazo de prescripción era solo parte de un hecho jurídico, no era aún un hecho en sí mismo que dé lugar a alguna situación jurídica concreta, sino solo una expectativa de hecho, de que se sumen los plazos requeridos por la norma para generar la situación jurídica de extinción de la acción de cobro de la Sunat. Nuevamente, en un mundo sin la RTF N° 09789-4-2017, se trataba solo de una expectativa de hecho porque no existía ningún remedio jurídico que garantice que

aquella situación liberadora se dé. Por el contrario, la Sunat tenía la situación jurídica de potestad que le permite iniciar las acciones de determinación de deuda e infracciones, y cobrarlas, pero también la carga de iniciarlas dentro de determinado plazo legal.

Por tanto, la RTF N° 09789-4-2017 entra a corregir algo que no necesitaba corrección y lo hace cometiendo un error de partida, pues estima que el inicio del cómputo del plazo de prescripción es por sí solo un hecho jurídico, a pesar de que su sola existencia no generaba ninguna una posición, estatus o situación jurídica que asegure cierto nivel de protección, inmutabilidad o ventaja en favor del contribuyente.

En otras palabras, estimamos que el legislador sí que tenía legitimidad para dictar el DL 1113 que incidía sobre un evento que, por sí solo, no calificaba aún como hecho jurídico (inicio del plazo de prescripción). En igual sentido se pronuncia Mosset de Españés (1976) al señalar lo siguiente:

(...) cuando nos ocupamos de la prescripción estamos frente a situaciones jurídicas de “formación continuada” [pero que aún no se concreta] que pueden ser constitutivas de un derecho (prescripción adquisitiva) o extintivas (prescripción liberatoria) (...) Los problemas surgen cuando el plazo de prescripción se integra con periodos correspondientes a la vigencia de dos leyes distintas ¿Cuál de las dos debe aplicarse? (...) no hay duda de que prevalecerá la ley nueva, sin que ello importe retroactividad, ya que, no habiéndose completado la formación o

8 Véase Gazzoni (1999) que coincide al señalar que: “(...) esta situación subjetiva recibe el nombre de expectativa, y se caracteriza por la espera a que la *fattispecie* [supuesto generador de la situación jurídica] se verifique por completo. Pero, no toda expectativa es jurídicamente relevante y, por consiguiente, tutelada. Al respecto, se distingue entre expectativa de derecho (o legítima) y expectativa de hecho: solo la primera es merecedora de tutela, desde el momento en que solo en dicho caso la *fattispecie* productiva de efectos de derecho ya se ha desarrollada en sus primeros elementos” (p. 55).

extinción de la situación jurídica, no hay ningún inconveniente de someterla a las nuevas leyes, en virtud del efecto inmediato que ellas tienen. (p. 142)

En todo caso, ya señalamos que incluso en la hipótesis negada que el inicio del plazo de prescripción fuera un hecho o situación jurídica, una nueva ley podía modificar las consecuencias jurídicas que derivaran de ellas, tal como manda el artículo 103 CP, es decir, podía alterar la duración del tiempo al que estaba sujeto esa supuesta situación jurídica.

3. El voto en contra del DL 1421

En contra de lo postulado en la RTF N° 09789-4-2017, la primera disposición complementaria transitoria del DL 1421 dispuso que las obligaciones e infracciones ocurridas antes de la vigencia del DL 1113, pero cuyas resoluciones de determinación y multa fueron notificadas durante la vigencia de esta se someterán a los plazos de prescripción del DL 1113, es decir, al régimen de doble plazo que se deriva del artículo 44, inciso 7, C. Trib.

Según lo ya desarrollado, si se trataba de plazos de prescripción que, bajo la regulación anterior todavía no habían transcurrido completamente, era legítimo que la nueva ley (DL 1113) hubiera modificado y elevado tales plazos, sin que eso suponga una aplicación retroactiva de la nueva ley. Y es que la nueva ley no alteró un hecho o una situación jurídica existente o, para los incrédulos, solo alteraría las consecuencias actuales de una situación jurídica nacida previamente. Ambas opciones se encontraban habilitadas por el artículo 103 CP.

No obstante, el voto del magistrado del TC Ernesto Blume profundizó en el error de la RTF N° 09789-4-2017 y opinó lo contrario a lo aquí sostenido:

69. Este Tribunal Constitucional advierte que la disposición impugnada no

modifica el lapso por el que se extiende la prescripción, que efectivamente es el elemento que transcurre, sino que varía el otro elemento objetivo que es el punto de inicio del cómputo que resulta fijo y, por lo tanto, incide en todos aquellos casos en que la prescripción hubiese comenzado a desarrollarse (...)

71. No se trata de una forma de reconocer derechos adquiridos, este Tribunal mantiene su uniforme jurisprudencia en torno a la efectividad y vigencia de la teoría de los hechos cumplidos como criterio recogido en el artículo 103 de la Constitución.

72. El quid de la cuestión en este caso es que la norma sometida a control resulta aplicable a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, pero *afecta a unas que ya agotaron su efecto en el pasado, cuando se puso en marcha el plazo de prescripción.*

73. Queda claro entonces que la disposición objeto de control se encuentra reñida con el principio constitucional de irretroactividad de las normas jurídicas *al aplicarse a situaciones previamente agotadas (...)*

76. Efectivamente, *el momento de inicio del plazo de prescripción es un hecho que no transcurre, sucede inmediatamente cuando se produce el supuesto previsto por la ley y, por lo tanto, cualquier modificación de este aspecto se aplicará a partir de la entrada en vigor de la nueva norma. (Énfasis agregado).*

Es evidente que el magistrado comete el error de considerar que el inicio del cómputo del plazo de prescripción por sí solo es un hecho jurídico. Si fuera así, cabría preguntarle ¿qué efectos legales cree que ha ocasionado ese supuesto hecho jurídico? ¿Qué situación jurídica ha surgido como consecuencia de verificarse ese presunto hecho jurídico? Ninguno.

El solo inicio del plazo de prescripción no altera el mundo jurídico del contribuyente. A lo sumo podría decirse que da lugar a una situación jurídica de carga de la Sunat.

Si es así, es errado que el voto transcrito otorgue cualidades propias de una situación jurídica al inicio del cómputo del plazo de prescripción, que sostenga, por ejemplo, que el cambio en el inicio del cómputo del plazo supone “afectar” situaciones que “ya agotaron sus efectos”. Tales cualidades no son predicables respecto del inicio del plazo de prescripción, error que lleva al magistrado Ernesto Blume a considerar que el DL 1421 es retroactivo, cuando no lo es.

4. Los votos a favor del DL 1421

El voto de la magistrada Marianella Ledesma asume de modo indebido que el inicio del cómputo del plazo de prescripción tiene la calidad de situación jurídica. Precisa que si el inicio de ese plazo nació bajo la legislación anterior, pero se siguió desarrollando en el tiempo bajo la vigencia del posterior DL 1113 (es decir, que no agotó sus efectos al amparo del régimen anterior), podía ser pasible de modificaciones por esta nueva norma. Por lo que concluye que:

Según el artículo 103 de la Constitución, no resulta constitucionalmente admisible extender los efectos del nuevo régimen jurídico establecido por la norma que entra en vigencia a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que se hubiesen agotado antes de dicha entrada en vigor. En cambio, sí resulta conforme con el mencionado artículo constitucional que la nueva norma sea aplicable a las relaciones y situaciones jurídicas que aún no se hubiesen cumplido o agotado. (STC Exp. N° 00004-2019-PI/TC, f. j. 58).

La falta de comprensión sobre lo que significa hechos jurídicos y, más aún, situaciones

jurídicas, puede pasar factura en la resolución de futuros casos. Al amparo de ese mismo razonamiento, podría decirse que la norma en cuestión sí sería inconstitucional porque altera una situación jurídica ya existente, no altera solo sus consecuencias, sino que cambia el evento en que se constituye la supuesta situación jurídica de inicio del cómputo del plazo, lo que sería inconstitucional. Y es que el DL 1113 modificaría la existencia misma de una nueva situación jurídica previa, crearía un nuevo inicio del cómputo de plazo de prescripción (ahora existirían dos inicios de plazos de prescripción, uno para la determinación de deudas e infracciones y otro para su cobranza). Es decir, usando el mismo razonamiento de la magistrada Ledesma podríamos arribar a resultados distintos al suyo.

Más preciso parece el voto del magistrado Manuel Miranda cuya simplicidad resume la solución constitucional aplicable. Citamos:

(...) si bien la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo 1421 efectúa materialmente una modificación del plazo de prescripción, pero lo hace en aquellos supuestos en los que aún no han transcurrido los plazos fijados en el artículo 43 del TUO del Código Tributario, por tanto, estaríamos ante consecuencias jurídicas no extinguidas a la fecha de su entrada en vigor, es decir, resulta de aplicación inmediata. Por tanto, no advierto vulneración del principio de irretroactividad reconocido por el artículo 103 y del principio de seguridad jurídica. (f. j. 6)

Es claro para este magistrado que estamos ante la modificación de un plazo que no ha transcurrido y, por ende, ante un evento que todavía no tiene como consecuencia jurídica la extinción de la potestad de la Sunat (STC Exp. N° 00004-2019-PI/TC, f. j. 5).

V. EL OLVIDO DEL TC

1. Un escenario ignorado: los contribuyentes liberados

Hasta aquí hemos señalado que en un mundo sin la RTF N° 09789-4-2017 y bajo una correcta interpretación constitucional, ni siquiera hubiera sido necesaria la primera disposición complementaria transitoria del DL 1421. Pues, de acuerdo con el artículo 103 CP, el artículo 44, inciso 7 del C. Trib. (incorporado por el DL 1113) se hubiera aplicado sobre todo plazo de prescripción no ganado aún, incluyendo aquellos iniciados antes de su vigencia.

No obstante, no se puede negar que la RTF N° 09789-4-2017 efectivamente se dictó. Tampoco se puede negar que existe una amplia y reiterada confusión sobre la interpretación constitucional del principio de irretroactividad que fue lo que sustentó aquella decisión del TF. Pero la confusión no está en el texto del artículo 103 CP que, a nuestro juicio es claro (y sigue una posición doctrinaria y práctica conocida), sino que la ininteligibilidad proviene de la práctica y jurisprudencia constitucional peruana (ver *supra* 3.5). La confusión del TF sobre los alcances de aquel principio no es aislada, sino que está acompañada por la confusión de conceptos del magistrado Blume, expresidente del TC y reconocido constitucionalista antes de ingresar al TC. Tal confusión también es avallada por los informes de los profesores César Landa y Víctor García Toma, ambos reconocidos constitucionalistas y ambos expresidentes del TC.

Esto no es una acusación contra las más importantes plumas de nuestro Derecho Constitucional, sino un intento por evidenciar que existe en nuestra jurisprudencia y doctrina tal nivel de confusión que es comprensible que los administrados hayan confiado en aquellas interpretaciones que

indicaban que el DL 1421 era contrario al principio de irretroactividad, ya que así lo indicaba la Administración Pública e incluso cierta jurisprudencia del TC avalada por renombrados constitucionalistas.

Volviendo al asunto, imaginamos que además del contribuyente que fue parte de la RTF N° 09789-4-2017, el TF dictó otras resoluciones en el mismo sentido que declararon prescritas las deudas de otras personas más. Si bien creemos que aquellos criterios del TF eran contrarios al artículo 103 CP, hubo contribuyentes que legítimamente confiaron en las decisiones del TF. De hecho, entre el dictado de la RTF N° 09789-4-2017 y la publicación del DL 1421 transcurrió cerca de un año, de modo que es muy probable que existan varios contribuyentes favorecidos con decisiones del TF.

No solo eso, tales contribuyentes no tendrán una mera expectativa de hecho, tal como hemos señalado para los casos de las prescripciones no ganadas aún, sino que aquellos sí habrían obtenido la situación jurídica de extinción de sus deudas, y las habrían obtenido antes de la vigencia del DL 1421. Y es que se trata de sujetos sobre los cuales la Administración Pública dictó actos administrativos que se caracterizan porque producen efectos jurídicos (no solo expectativas de esos efectos) que inciden sobre sus intereses, obligaciones o derechos, para su situación concreta (artículo 1 LPAG).

Entonces, tenemos a contribuyentes que antes de la vigencia del DL 1421 y por mandato administrativo, adquirieron situaciones jurídicas que tuvieron como consecuencia inmediata la liberación de sus deberes de pago de deudas y multas tributarias (de hecho, el legislador dispone que el acto administrativo es eficaz a partir de su notificación y, cuando beneficia al administrado, desde la fecha de su emisión, *ex* artículo 16 LPAG.).

Tales consecuencias jurídicas de liberación no se lo prolongan en el tiempo, sino surten efectos una sola vez, informando al acreedor que ha prescrito el ejercicio de su pretensión de cobro.

De modo que, tenemos a administrados que son titulares de situaciones y consecuencias jurídicas que fueron creadas y que agotaron sus efectos antes de que entre en vigor el DL 1421; por tanto, en virtud del artículo 103 CP (e incluso, según los criterios de los magistrados del TC Ledesma y Miranda) tales contribuyentes no podrán ser objeto de aplicación del DL 1421.

2. Efectos de la STC Exp. N° 00004-2019-PI/TC sobre los contribuyentes liberados

La STC Exp. N° 00004-2019-PI/TC y sus votos singulares ignoran por completo la hipótesis anterior, de modo que para ellas solo nos queda recurrir a los criterios generales del artículo 103 CP que, precisamente, indican que debe respetarse la liberación de los deberes que estaban en cabeza de los contribuyentes.

Por ventura, el TC solo ha sostenido que la primera disposición complementaria transitoria del DL 1421, en los supuestos referidos a los plazos de prescripción no ganados, no lesiona el principio de irretroactividad. No ha dicho nada sobre las prescripciones ya ganadas por resoluciones administrativas del TF. Los magistrados Espinoza y Ledesma han cuestionado la RTF N° 09789-4-2017, pero no han dicho nada sobre las prescripciones

“**La adecuada comprensión de la retroactividad en grado medio hubiera permitido distinguir entre hechos, situaciones y consecuencias jurídicas, y hubiera ahorrado al Estado importantes recursos en averiguar que el cambio introducido por el D.L. 1113 no era retroactivo, sino legítimo.**”

expresamente ganadas al amparo de sus criterios. Y aunque lo hubieran hecho, se trataría solo de votos singulares que no tienen la calidad de sentencia con efectos vinculantes debido a su calidad de cosa juzgada constitucional (artículo 82 CPCConst.).

De cualquier modo, se nos puede objetar que se trata de una sentencia dictada por el TC en un proceso de inconstitucionalidad y, por mandato del

segundo párrafo del artículo VI, del Título Preliminar del CPCConst., “los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular”.

Ciertamente, los contribuyentes beneficiados con decisiones del TF no estarán en aptitud de cuestionar la constitucionalidad de la primera disposición complementaria transitoria del DL 1421, pero sí podrán sostener ante los jueces, o los funcionarios públicos, que esa disposición legal y la decisión del TC no se refiere a ellos porque sus situaciones y consecuencias fueron previas al DL 1421. Es decir, por mandato del artículo 103 y de la misma STC Exp. N° 00004-2019-PI/TC, el DL 1421 es una norma válida e incuestionable sobre las situaciones que aún no se consolidaban cuando entró en vigor, supuesto que, evidentemente, es opuesto al de los contribuyentes con prescripciones ganadas que, por ende, no estarán sujetos a aquel régimen.

Por consiguiente, la STC Exp. N° 00004-2019-PI/TC no altera la situación de los contribuyentes que analizamos, sin que eso

signifique que desconozca valor o eficacia a una decisión del TC.

3. Posibles acciones contra los contribuyentes liberados

Puede ocurrir, desde luego, que la Sunat inicie procesos judiciales de lesividad (artículo 213.4 LPAG) o que el mismo TF inicie la nulidad de oficio de sus decisiones (artículo 213.2 LPAG), ambos dirigidos a anular resoluciones de prescripción que favorecieron a algunos contribuyentes. Para eso podrían alegar que el criterio contenido en la RTF N° 09789-4-2017 era inválido porque fue dictado en contra del artículo 103 CP (con lo que coincidimos) y/o que a aquellos contribuyentes les resultaba aplicable el DL 1421 (con lo que no coincidimos). Nos explicamos.

Si bien el criterio de la RTF N° 09789-4-2017 y de otras resoluciones que la replican, serían contrarias al artículo 103 CP, ese vicio no impidió que tales actos generen situaciones y consecuencias jurídicas en los contribuyentes, con anterioridad a la vigencia del DL 1421 y, por ende, que no estén sujetas a ese régimen jurídico por mandato del principio de irretroactividad. Entonces, frente al simple intento de aplicar el DL 1421 a tales contribuyentes, estos objetarlo en aplicación del artículo 103 CP y de la misma STC Exp. N° 00004-2019-PI/TC.

Pero si el fisco no invoca la simple aplicación del DL 1421 a esos contribuyentes, sino que sostiene que la RTF N° 09789-4-2017 y los actos administrativos que siguen sus

criterios son nulos por contravenir el artículo 103 CP (principio de aplicación inmediata), la cuestión es distinta. De ordinario, todo acto administrativo contrario a las normas constitucionales es pasible de ser anulado (artículos 10 inciso 1 y 213, LPAG); sin embargo, estimamos que en debidos a las circunstancias del caso ese régimen de invalidación debe articularse con el principio de seguridad jurídica y otros criterios que emanan de él.

Para la solución de ese entramado puede que no sea relevante la confianza legítima (artículo IV, num. 1.15, del Título Preliminar de la LPAG) que pudieran tener los contribuyentes a los que se aplicó la RTF N° 09789-4-2017 o sus criterios. Creemos que no cabría invocar la conservación de tales actos administrativos en virtud del principio de confianza legítima debido a que, al amparo de marco legal actual, era previsible que las decisiones administrativas no eran firmes, pues, debido al plazo transcurrido, aún son pasibles de procesos de lesividad o de nulidad de oficio⁹.

No obstante, además de los criterios de la RTF N° 09789-4-2017, aquí adquieren relevancia otros elementos. Nos referimos a la exigencia de “calidad de la ley” (mejor sería “calidad del derecho”) que proviene del principio de seguridad jurídica. Según esta exigencia, señala nuestro TC, el sistema jurídico (no solo las leyes) deben cumplir ciertos estándares de “calidad” en la publicidad, desarrollo y lenguaje del Derecho, pues, por

9 Cabe traer a colación el amparo contra la Marina de Guerra del Perú que había otorgado dos becas a las hijas de un militar que participó en la guerra del Cenepa, decisión que, años después, pretendió dejar sin efecto. El TC consideró que, aunque el acto administrativo se había sustentado en una errada aplicación de la ley, era lesivo del debido proceso, de la seguridad jurídica y “de la confianza legítima depositada por el recurrente y sus menores hijas en la referida resolución (...)” que se pretenda anular aquella decisión fuera de plazo legal de nulidad de oficio que prevé la ley (STC Exp. N° 04850-2014-PA, f. j. 24). Otras referencias tangenciales la confianza legítima pueden verse en STC Exp. N° 00009-2001-PI, f. j. 18; STC Exp. N° 00016-2002-AI, f. j. 3; STC Exp. N° 00050-2004-AI, acumulados, f. j. 134; STC Exp. N° 00010-2004-AI, ff. jj. 17 y 20.

ejemplo, en lo que se refiere a la ley que permite la intervención en las comunicaciones.

[L]a presencia de estos requisitos de calidad tiene una doble función. Por un lado, permite a los ciudadanos conocer en qué circunstancias y bajo qué condiciones se pueda disponer la intervención o interceptación de comunicaciones; y, de otro, constituyen un parámetro dentro del cual el juez encuentra delimitada y limitada su competencia discrecional para autorizarla” (STC Exp. N° 00003-2005-PI/TC, f. j. 363).

El TC reconoce que este criterio proviene del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que cuenta con abundante jurisprudencia sobre la calidad de la ley, pero que empezó en el caso *The Sunday Times contra Reino Unido* (sentencia del 26 de abril de 1979), en donde ese Tribunal dejó en claro lo siguiente:

En primer lugar, la “ley” [el derecho] debe ser adecuadamente accesible: el ciudadano debe tener una indicación que sea adecuada sobre las circunstancias que prevén las normas legales aplicables a un caso específico. En segundo lugar, una norma no puede considerarse como “ley” a menos que esté formulada con suficiente precisión para permitir al ciudadano regular su conducta: debe ser capaz, si es necesario con un asesoramiento adecuado, de prever, en un grado razonable para las circunstancias, de las consecuencias que puede conllevar una acción determinada. (párr. 49)

El hecho de que en nuestra jurisprudencia constitucional (*supra* 3.5), los votos de la STC Exp. N° 0004-2019-PI/TC y nuestros

principales especialistas en el área no estén de acuerdo sobre los alcances del principio de irretroactividad de la ley es un claro indicio de que en este asunto nuestro Derecho (que, obviamente, incluye textos normativos y jurisprudencia) no cumpliría con los requisitos de calidad de la ley¹⁰ o, en palabras de Ávila (2012), de que se vulnera la seguridad jurídica porque nuestro sistema presenta incoherencias interpretativas que dificultan la cognoscibilidad intelectual de las disposiciones normativas, lo que hace que sus destinatarios no comprendan sus contenidos (pp. 275-289).

No es este el espacio para dar solución al problema descrito ni para averiguar cuál debe ser la construcción dogmática que debe tener la exigencia de “calidad de ley” en nuestro Derecho y su articulación frente al caso en debate. Lo único que hemos querido es evidenciar que los llamados “contribuyentes liberados” no deben soportar, sin más, los embates de revisión realizados a través de procesos judiciales de lesividad o de nulidad de oficio contra los actos administrativos de prescripción que les beneficiarían, sino que deben gozar de algún nivel de protección exigido por la seguridad jurídica.

VI. CONCLUSIONES

Para definir la aplicación de la ley en el tiempo y no incurrir en vicios de inconstitucionalidad por darle efectos retroactivos a una ley es imprescindible el adecuado manejo de ciertas categorías jurídicas como hecho, situación y consecuencia jurídica. Más aún si el texto del artículo 103 CP se cuida en utilizar esos conceptos. Pero es usual ver que la doctrina y jurisprudencia olvidan esa distinción, a pesar de que ese texto constitucional

10 Ciertamente, el mismo Tribunal Europeo sostiene que “(...) una jurisprudencia incoherente carece de la precisión necesaria para evitar todo riesgo de arbitrariedad y permitir que las personas prevean las consecuencias de sus actos”, caso *Miljenko Žaja contra Croacia* (sentencia del 4 de enero de 2017, párr. 103).

tiene dieciséis años. Eso ha generado algunos problemas entre nuestros principales teóricos y el supremo intérprete de la Constitución, que hasta ahora no logran ponerse de acuerdo sobre la correcta interpretación de los principios de retroactividad y de efectos inmediatos de la ley.

En el caso bajo análisis, la adecuada comprensión de lo que significa la retroactividad en grado medio que consagra el artículo 103 CP, hubiera permitido distinguir entre hechos, situaciones y consecuencias jurídicas, y hubiera ahorrado al Estado importantes recursos en averiguar que el cambio introducido por el DL 1113 no era retroactivo, sino legítimo. Pero no debe alegrarnos que el TC haya acertado en la respuesta jurídica aplicable, sino que debe preocuparnos que haya considerado legítimo el cambio legislativo introducido por el DL 1113 –aclarado por el DL 1421– usando argumentos contradictorios y errados, lo que es preocupante.

Pero lo que resulta aún más preocupante es el hecho de que haya ignorado por completo definir los efectos del DL 1421 sobre los contribuyentes que ya habían ganado prescripción por resoluciones del TF. Nada se dice al respecto porque se ignoró dicha hipótesis y, sobre todo, porque ni siquiera hubo acuerdo en definir qué debía entenderse por retroactividad. Esto genera un vacío que debe ser resuelto por los contribuyentes, el fisco y los jueces, es decir, que la novela aún tiene para un tiempo adicional.

En todo caso, la tarea de la doctrina es tratar de aclarar estos asuntos, por lo que esperamos que estas líneas ayuden en algo a identificar a qué nos referimos cuando usamos la palabra retroactivo.

REFERENCIAS

- Ávila Bergmann, H. (2012). *Teoría de la seguridad jurídica*. Traducción de Laura Criado Sánchez. Madrid: Marcial Pons.
- Albaladejo García, M. (2012). *Derecho Civil*. Tomo I. 15ª ed. Barcelona: Bosch.
- Borda Flores, G. (1996). *Manual de Derecho Civil*. Parte general. 18ª ed. Buenos Aires: Perrot.
- Castillo Blanco, F. (1998). *La protección de confianza en el Derecho Administrativo*. Madrid: Marcial Pons.
- De Castro y Bravo, F. (1984). *Derecho Civil de España*. Tomo I. Reimpresión del 2008. Madrid: Thomson-Civitas.
- Díaz Aznarte, M. (2002). *Teoría general de sucesión de normas en el tiempo*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Díez-Picazo, L. (1990). *La derogación de las leyes*. Madrid: Civitas.
- Díez-Picazo, L. y Gullón, A. (2019). *Sistema de Derecho Civil*. 13ª ed. Madrid: Tecnos.
- Fiore, P. (2009). *De la irretroactividad e interpretación de las leyes*. Traducción de Enrique Aguilera de Paz. 4ª ed. Zaragoza: Reus.
- Gazzoni, F. (1999). *Manuale di diritto privato*. Nápoles: Edizioni Scientifiche.
- García Luego, J. (2002). *El principio de protección de la confianza legítima*. Madrid: Civitas.
- Gaya Sicilia, R. (1987). *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*. Madrid: Montecorvo.
- Janis, M.; Kay, R. y Bradley, A. (2000). *European Human Rights Law: Text and Materials*. Oxford: Oxford University Press.
- Harris, D.; O’Boyle, M.; Bates, E., Buckley, C. y Warbrick, C. (2018). *Law of the European Convention on Human Rights*. 5ª ed. Oxford: Oxford University Press.
- Kemelmajer de Carlucci, A. (2015). *La aplicación del Código Civil y Comercial a las relaciones y situaciones jurídicas existentes*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni.

- Nicolò, R. (2008). Las situaciones jurídicas subjetivas. En: *Advocatus*, (12), pp. 103-116. Recuperado de <https://doi.org/10.26439/advocatus2005.n012.2711>
- Moisset de Espanés, L. (1976). *Irretroactividad de la ley y el nuevo artículo 3 del Código Civil*. Córdoba: Universidad Nacional de Córdoba.
- Plazas Molina, C. (2017). *El principio de irretroactividad en materia tributaria*. Bogotá: Temis.
- Pozo Sánchez, J. (2019). *Summa Civil*. Lima: Nomos & Tesis.
- Rey Vásquez, L. (2014). *El principio de confianza legítima. Relevancia de su incorporación al Derecho Administrativo argentino*. Córdoba: Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales.
- Rivera, J. (2004). *Instituciones de Derecho Civil*. Parte general. Tomo I. Buenos Aires: Lexis-Nexis.
- Roppo, V. (2007). Situaciones y relaciones jurídicas. En: León, L. *Derecho de las relaciones obligatorias. Lecturas seleccionadas y traducidas para uso de los estudiantes universitarios*. Lima: Jurista.
- Schabas, W. (2015). *The European Convention on Human Rights: A commentary*. Oxford: Oxford University Press.
- Schneider, J. (2002). Seguridad jurídica y protección de la confianza en el Derecho constitucional y administrativo alemán. Traducción de Mariano Bacigalupo Saggese. En: *Documentación Administrativa*, (263-264).
- Valbuena Hernández, G. (2008). *La defraudación de la confianza legítima*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Zatti, P. (2005). Las situaciones jurídicas. Traducción de Vladimir Contreras Granda y Gilberto Mendoza Del Maestro. En: *Revista Jurídica del Perú*, (64).