

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
ESCUELA DE POSGRADO



**LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA
DENTRO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN SEGÚN EL CÓDIGO
TRIBUTARIO Y LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE
SEGURIDAD JURÍDICA**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

AUTOR

BEATRIZ ARBAÑIL CHICOMA

ASESOR

PERCY ORLANDO MOGOLLÓN PACHERRE

<https://orcid.org/0000-0002-1360-2647>

Chiclayo, 2021

**LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN
RECTIFICATORIA DENTRO DEL PLAZO DE
PRESCRIPCIÓN SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA
VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD
JURÍDICA**

PRESENTADA POR:

BEATRIZ ARBAÑIL CHICOMA

A la Escuela de Posgrado de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el grado académico de

MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

APROBADA POR:

Maribel Carranza Torres

PRESIDENTE

Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza

SECRETARIO

Percy Orlando Mogollón Pacherre

VOCAL

Dedicatoria

A mi familia por su apoyo incondicional.

Agradecimiento

A Dios por guiar mi camino.

RESUMEN

Según el artículo 59 del Código Tributario la determinación de la obligación tributaria puede ser realizada por el deudor tributario y por la Administración Tributaria. En el caso del deudor tributario, el numeral 2 del artículo 88 de la citada norma establece que la declaración podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción mediante la presentación de la declaración rectificatoria, transcurrido el mismo, no podrá ser presentada.

La falta de precisión en la regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria ha generado que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal interpreten la norma tributaria, no siendo pacífica la interpretación realizada por dichos entes administrativos generando incertidumbre y problemas en su aplicación.

El propósito de la presente investigación es determinar si la forma de regulación de la presentación de la declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción, según el Código Tributario, vulnera el principio de seguridad jurídica.

Para ello, se realizó una investigación cualitativa en la que se analizaron las normas que regulan la determinación de la obligación tributaria, la prescripción y el principio de seguridad jurídica y su desarrollo jurisprudencial, concluyéndose que la regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria en nuestro Código Tributario no presenta reglas claras para su aplicación, lo que conlleva a una afectación del principio de seguridad jurídica que amerita una modificación normativa que establezca un plazo expreso, concreto e inequívoco.

Palabras clave: Obligación tributaria, Declaración tributaria, Prescripción, Seguridad jurídica.

ABSTRACT

According to article 59 of the Tax Code, the determination of the tax obligation can be made by the tax debtor and by the Tax Administration. In the case of the tax debtor, paragraph 2 of article 88 of the aforementioned regulation establishes that the declaration may be rectified within the limitation period by presenting the rectifying declaration, after which it cannot be presented.

The lack of precision in the regulation of the deadline for the presentation of the rectifying declaration has led the Tax Administration and the Tax Court to interpret the tax regulation, the interpretation made by said administrative entities not being peaceful, generating uncertainty and problems in its application.

The purpose of this research is to determine if the form of regulation of the presentation of the rectifying declaration within the limitation period, according to the Tax Code, violates the principle of legal certainty.

To this end, a qualitative investigation was carried out in which the norms that regulate the determination of the tax obligation, the prescription and the principle of legal certainty and its jurisprudential development were analyzed; concluding that the regulation of the deadline for filing the rectifying declaration in our Tax Code does not present clear rules for its application, which leads to an affectation of the principle of legal certainty that merits a normative modification that establishes an express, concrete and unequivocal term.

Keywords: Tax obligation, Tax return, Prescription, Legal security.

ÍNDICE

RESUMEN.....	4
ABSTRACT	5
I. Introducción	8
II. Marco Teórico - Conceptual	9
2.1. Antecedentes.....	9
2.2. Bases Teórico científicas	12
2.2.1 La declaración rectificatoria según en el Código Tributario peruano	12
2.2.1.1 Determinación de la obligación tributaria.	12
2.2.1.2 Declaración tributaria.	15
2.2.1.3 Declaración sustitutoria y declaración rectificatoria.	16
2.2.1.4 Presentación de la declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción según el Código Tributario peruano.....	17
2.2.2 Principio de seguridad jurídica.....	28
2.2.2.1 Definición del principio de seguridad jurídica.	28
2.2.2.2 Principio de seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico peruano.	29
2.2.2.3 Principio de seguridad jurídica en materia tributaria.....	29
2.2.2.4 Principio de seguridad jurídica en la jurisprudencia.	31
III. Metodología	32
3.1. Paradigma, método y diseño de investigación.....	32
3.2. Hipótesis	32
3.3. Sujetos y objeto de la investigación	33
3.4. Procedimiento de recolección de datos cualitativos:.....	33
3.4.1 Técnica de recolección de datos.....	33
3.4.2 Procesamiento de datos	33
IV. Gestión del proyecto de investigación	34
4.1. Consideraciones éticas implicadas	34
4.2. Recursos materiales y humanos.....	34
4.3. Matriz de consistencia	34
V. Resultados y Discusión	35
VI. Conclusiones	47
VII.Recomendaciones	49
VIII. Lista de referencias.....	50

IX. Anexos 55

I. Introducción

La recaudación tributaria constituye uno de los mayores y significativos ingresos económicos para el estado que se destina a cubrir el gasto público. Con estos recursos se satisfacen las necesidades de la población y con ello se alcanza el fin perseguido por la sociedad y el estado que es la defensa de la persona humana, conforme lo establece nuestra Constitución peruana.

Ahora bien, un componente importante para lograr la recaudación es la determinación de la obligación tributaria que tiene por objeto establecer el hecho generador de la obligación tributaria, señalar la base imponible y precisar la cuantía del tributo a pagar al fisco y que, conforme a la norma tributaria puede ser iniciada por el deudor tributario o por la Administración Tributaria.

Cuando el deudor tributario da inicio a la determinación de su obligación tributaria lo hace mediante la declaración tributaria. El artículo 88° del Código Tributario ubicado en el Título IV referido a las obligaciones de los administrados precisa que declaración tributaria consiste en una manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria, la cual podrá servir de base para la acción de determinación de la obligación tributaria.

La norma en mención también ha regulado que la declaración tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación y además podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción mediante la presentación de la declaración rectificatoria. Una vez superado dicho plazo, el obligado tributario pierde la oportunidad de presentar una declaración rectificatoria.

En ese sentido, la forma cómo se ha regulado el plazo con el que cuenta el deudor tributario para presentar su declaración rectificatoria con la fórmula “dentro del plazo de prescripción” es imprecisa y ha conllevado a que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal interpreten a qué plazo de prescripción hace referencia la norma, habiéndose establecido que debe entenderse al plazo de prescripción de cuatro años con el que cuenta la Administración Tributaria para realizar la acción de determinación; no obstante, la Administración Tributaria si bien admite las causales de interrupción y de suspensión de la acción para determinar, discrepa respecto de las causales de interrupción y de suspensión de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, como por ejemplo ocurre con la notificación de la orden de pago.

La falta de precisión en la redacción de la norma que ha sido interpretada por la Administración Tributaria, como por el Tribunal Fiscal, nos motiva a realizar un mayor análisis

a fin de determinar si tanto la forma cómo se ha regulado y su interpretación podrían implicar una vulneración del principio de seguridad jurídica que irradia el orden jurídico peruano y resulta ser una exigencia fundamental en un Estado Constitucional de Derecho.

Bajo estas consideraciones, el objetivo principal de la presente investigación es determinar de qué manera la regulación de la presentación de la declaración rectificatoria “dentro del plazo de prescripción” según el Código Tributario vulnera el principio de seguridad jurídica.

Para tal efecto, será materia del presente trabajo de investigación analizar las normas que regulan la determinación de la obligación tributaria, la declaración tributaria y la prescripción tributaria; así como, la regulación y alcances normativo y jurisprudencial del principio de seguridad jurídica; ello, con la finalidad de establecer si resulta conveniente o no una modificación normativa del plazo de presentación de la declaración rectificatoria sin vincularla al plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria.

II. Marco Teórico - Conceptual

2.1. Antecedentes

Para la realización de la investigación, ha sido necesario remitirse a los siguientes trabajos de investigación:

Garret, J. (2015). *La prescripción tributaria como límite temporal a la facultad de fiscalización*. (Tesis para optar el grado académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal). Universidad de Lima. Recuperado de: <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9485>

El propósito de la investigación es analizar cómo es que la prescripción constituye un límite temporal a las facultades de fiscalización y de determinación que ejerce la Administración Tributaria.

El aporte del trabajo de investigación estriba en que para el autor la determinación de la obligación tributaria podrá ser efectuada por la Administración Tributaria como por el deudor tributario, señalando que esta se presenta cuando existe un importe a regularizar a favor de la Administración Tributaria, así como, cuando se establezcan créditos a favor del contribuyente.

Respecto a la autodeterminación señala que ésta encuentra sustento en el deber de colaboración que tiene todo ciudadano frente a la Administración Tributaria, considerando que ello implica una traslación de responsabilidad pero que además a través de esta: “existe un traslado de responsabilidad del Estado hacia los administrados, por ello es que el Código Tributario le ha otorgado la característica de declaración jurada.

En cuanto a la determinación realizada por la Administración Tributaria, refiere el autor al igual que la doctrina y la jurisprudencia, que esta debe ser única, integral y definitiva y una vez que se ha plasmado en una resolución de determinación, se da por concluida la potestad de la Administración para realizar una determinación de la deuda tributaria de los contribuyentes, precisando que esta acción ha de ser concretada en el término de prescripción.

Dentro de las conclusiones a las que se arriba es que la prescripción se fundamenta en la seguridad jurídica y, una vez transcurrido el término prescriptorio, la Administración ya no podrá efectuar una fiscalización y modificar la determinación del contribuyente. Por tanto, refiere que la prescripción opera como un límite temporal para las facultades de fiscalización y de determinación de la Administración Tributaria.

Guzmán, C. (2019). *El ejercicio de la competencia tributaria privada: propuesta para un análisis semiótico de la autodeterminación tributaria en el Perú*. (Tesis para optar el título de abogada). Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Recuperado de: https://www.academia.edu/36332551/TESIS_Autodeterminaci%C3%B3n_Tributaria

La investigación busca analizar los alcances de la autodeterminación tributaria, establecer su naturaleza jurídica, sus notas principales, entre otros.

La autora establece como una de sus conclusiones que: “bajo un aspecto formal (sintáctico) la autodeterminación constituye una proposición jurídica insertada en el ordenamiento en virtud del cumplimiento de una norma autoritativa” y, sobre la consideración de su estructura lógica señala que: “la caracterización de la autodeterminación como norma jurídica implica reconocer la existencia de un sistema de competencias diseñado para los particulares, así como, la aplicación a las autodeterminaciones de los calificativos de validez y eficacia, propios de las normas jurídicas”. Esto significa que el ordenamiento reconoce en el administrado u obligado tributario competencias para que sea él mismo quien realice la función de determinación.

La autora concluye también que no se puede asimilar el acto de determinación de la Administración Tributaria con la autodeterminación del sujeto pasivo, por cuanto, en el caso

del sujeto pasivo, es éste quien comunica a la Administración el “hecho jurídico tributario” acontecido y, la Administración por su parte, se encarga de reafirmar o modificar la autodeterminación del sujeto pasivo en base a las pruebas necesarias y dentro del plazo de prescripción de cuatro años.

Es importante resaltar que en esta investigación también se concluye que la competencia atribuida a los sujetos pasivos para realizar la determinación es una obligación, por lo que estos deben realizar la autodeterminación en la forma prevista en la Ley y luego de ello, la Administración en el ejercicio de su facultad de fiscalización o inspección deberá iniciar el procedimiento fiscalizador para ratificar o no la validez de esta autodeterminación.

Respecto a la declaración rectificatoria, la autora concluye que: “constituye la vía por la cual el administrado solicita el pronunciamiento de la Administración Tributaria sobre la validez de lo determinado (siempre que signifique de manera potencial un perjuicio en la recaudación fiscal)”; ello es así, por cuanto, en principio el sujeto pasivo previamente ya ha cumplido con su obligación de presentar su autodeterminación, siendo que la declaración rectificatoria, conforme al Código Tributario cuando no determine igual o mayor obligación, está sujeta al plazo de 45 días hábiles para que la Administración emita pronunciamiento respecto a la veracidad y exactitud de su contenido.

Ortiz de Orué, H. (2019). *Renuncia a la prescripción tributaria*. (Tesis para optar el grado académico de Magister en Derecho Tributario). Universidad Católica del Perú. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/20.500.12404/14104>

El propósito de la investigación es analizar la posibilidad de renuncia a la institución de la prescripción en materia tributaria. Lo relevante para nuestra investigación, es lo referente a lo señalado respecto a la seguridad jurídica como principio sobre el que se fundamenta la prescripción.

En el desarrollo de la investigación se reafirma la posición aceptada por la doctrina que refiere que las normas que regulan la prescripción en el Código Tributario peruano son normas de carácter procesal o formal toda vez que, lo que generan es la extinción de la acción con la que cuenta la Administración para hacer efectivo un derecho mas no la extinción de la obligación tributaria y que, en virtud a ello, es que la norma tributaria admite el pago de deudas prescritas que realice en contribuyente.

En ese sentido, el autor concluye que la razón principal para que el legislador haya regulado la figura de la prescripción es otorgar seguridad jurídica a los sujetos para evitar mantener de manera indefinida en el tiempo situaciones jurídicas. Señala así el autor que al haberse regulado la prescripción se ha dado preferencia al principio de seguridad jurídica frente a los demás principios que resultan de aplicación en el derecho tributario.

Martínez, J. (2015). *Elementos para la seguridad jurídica en materia de determinación de precios de transferencia*. (Tesis para optar el grado académico de Magister en Derecho con mención en Derecho Tributario). Universidad Andina Simón Bolívar de Ecuador. Recuperado de: <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4634>

El trabajo de investigación tiene por objeto identificar los elementos que deben tenerse presentes para dotar de seguridad jurídica a los actos de determinación tributaria cuando se trate de precios de transferencia.

El aporte del trabajo para los fines de nuestra investigación está relacionado al desarrollo de los alcances del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

En ese sentido, el autor siguiendo a Terán, señala que el principio de seguridad jurídica además de exigir que los comportamientos de las entidades públicas y privadas sean previsibles y conforme a un marco jurídico estable y claro, exigen también que sus conductas previsibles tengan un componente mínimo de razonabilidad, legitimidad y justicia. Agrega que la seguridad jurídica presenta como presupuestos la previsión, la estabilidad y la publicidad.

En cuanto a la seguridad jurídica en materia tributaria, el autor señala que resulta exigible la presencia de normas explícitas, anteriores y conocidas. Precisamente refiere que la necesidad de la presencia de estas normas originó el establecimiento del principio “nullun tributun sine lege” que demanda de los sistemas jurídicos modernos certeza.

2.2. Bases Teórico científicas

2.2.1. La declaración rectificatoria según en el Código Tributario peruano

2.2.1.1 Determinación de la obligación tributaria.

La determinación de la obligación tributaria se presenta como una de las potestades reconocidas a la Administración Tributaria junto a la de fiscalización, de recaudación y

sancionatoria reconocidas por las normas tributarias a los órganos administradores del tributo a fin de que puedan cumplir con los fines que les son asignados por Ley.

Si bien la determinación se presenta como una facultad de la Administración, el acto de determinación puede ser realizado por el deudor tributario cuando comprueba la ocurrencia del hecho productor de la obligación tributaria, establece la base imponible y el importe del tributo. Así también, puede ser realizado por la Administración Tributaria cuando realiza su labor de fiscalización y aprecia la ocurrencia del hecho generador productor de la obligación tributaria, indica la base imponible y el importe del tributo de cargo del deudor.

Así lo ha regulado el Código Tributario peruano en sus artículos 59, 60 y 61 referidos a la determinación de la obligación tributaria, su inicio y posterior fiscalización por la Administración, los mismos que serán tomados en cuenta para los fines de esta investigación.

En el mismo sentido, en el modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias de 2015 (en adelante CIAT) se establece en el artículo 53 que la determinación de la obligación tributaria la efectuarán los obligados tributarios y los terceros responsables mediante las declaraciones que presenten a la autoridad administrativa dejando a salvo la verificación que pueda realizar la Administración para verificar la exactitud de esas declaraciones.

Respeto a los alcances de la determinación de la obligación tributaria Becker, citado por Guerra (2019), afirma que esta únicamente se limita a conocer las consecuencias del hecho imponible conforme a los criterios normativos preestablecidos aplicando la alícuota respectiva sobre la base establecida. En consecuencia, se hará efectivo el efecto legal previsto para el establecimiento del tributo o, como bien lo señala Giuliani (2004), el alcance de la obligación; esto es, el tributo finalmente a pagar.

En efecto, podemos sostener que: “la determinación tributaria es el establecimiento de una obligación, en un caso concreto y de un contribuyente debidamente identificado, en la cual se verifica la existencia del hecho generador de la obligación tributaria y la dimensión pecuniaria del tributo” (Saavedra, 2019, p. 751). Esta determinación conforme hemos indicado, podrá realizarla el propio contribuyente o la Administración.

Apreciamos entonces que en la determinación subyace una actuación que produce efectos jurídicos. Al respecto, Bravo (2003) refiere que con la determinación estamos frente a un acto jurídico ya sea procedente del sujeto pasivo o del órgano administrador del tributo. En otras

palabras, podemos señalar que ese acto proviene del sujeto pasivo cuando se autoliquida y presenta su declaración de impuestos o, del órgano administrador del tributo cuando ejerce su función fiscalizadora y emite la resolución correspondiente.

En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal en el Acuerdo de Sala Plena N° 36-2008-12 ha indicado que cuando se trate de tributos autoliquidados la determinación se inicia con la declaración del deudor tributario, la misma que es pasible de ser verificada o fiscalizada por la Administración Tributaria que podrá modificarla a través de una resolución de determinación.

De otro lado, García (2000) refiriéndose a la determinación por parte de la Administración Tributaria, refiere que consiste en una herramienta que genera certeza de la cuantía del tributo a pagar y que es inmutable por lo que se tendría por finalizada la actuación de la Administración en un caso específico. Conforme señala Lara (2009), la determinación de la Administración se plasma en un acto administrativo como manifestación de su facultad fiscalizadora sobre la base de las declaraciones y los antecedentes del contribuyente. En efecto, este acto administrativo se denomina resolución de determinación.

Por tanto, si como consecuencia del ejercicio de la facultad fiscalizadora la Administración advierte que no se ha pagado el tributo que realmente corresponde o que no se ha pagado tributo alguno, ésta podrá emitir el acto de determinación plasmado en la correspondiente resolución.

Consecuentemente, es a través de la determinación de la obligación tributaria que se llega al establecimiento de la deuda tributaria a cargo del obligado tributario.

Otro sector de la doctrina para definir a la determinación de la obligación toma en cuenta su carácter procedimental considerándola como un conjunto de actos administrativos tendientes a conseguir un acto concreto final o, como cualquier actividad físico material e intelectual que lleva a la emisión del acto de determinación (Carvalho, 2009). En el mismo sentido, Villegas (2002) refiere que esta consiste en un acto o un conjunto de actos que tienen por objeto establecer si existe deuda tributaria. Estas definiciones resaltan el carácter procedimental o el iter por el que se transita para llegar al acto de determinación.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación, Sevillano (2019) refiere que el Código Tributario peruano se adhiere a la posición doctrinaria que califica a la determinación como una de efecto declarativo al señalar en su artículo 2 que la deuda tributaria nace en el momento que se realiza el presupuesto de hecho establecido en la norma considerado como hecho generador

del tributo. En efecto, el acto de determinación es ulterior a la configuración del hecho imponible en la realidad.

Finalmente, es pertinente señalar que, teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 76 del Código Tributario peruano y, conforme también se ha precisado en la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante RTF) N° 3859-2-2003, el instrumento por el cual la Administración procede a establecer una deuda o un crédito tributario es la denominada resolución de determinación.

2.2.1.2 Declaración tributaria.

El artículo 88 del Código Tributario peruano en su numeral 1 prescribe que la declaración tributaria consiste en una comunicación de hechos a la Administración Tributaria conforme lo establecen las normas de la materia que podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Estos hechos de connotación tributaria dan lugar a la obligación tributaria.

La doctrina define a la declaración tributaria como “un acto debido del obligado en cumplimiento de un deber jurídico consistente en una obligación de hacer, es decir, una obligación de carácter formal, no material o de dar” (Montesinos, 2019, p. 994). Esta calidad de deber jurídico es resaltada por Jarach, citado por Montero, para quien la declaración es: “un acto debido en virtud de disposiciones legales” (Montero, 2006, p. 467). Consecuentemente, estamos ante una obligación de tipo formal que corresponde al deudor tributario quien, en principio, tiene conocimiento de los hechos acontecidos materia de imposición tributaria.

De la definición en nuestra norma tributaria, se aprecia que la declaración tributaria constituye un deber del obligado tributario (obligación de hacer) en el ámbito de la relación jurídica tributaria que mantiene con su acreedor tributario y que ha de presentar en la forma y condiciones establecidas.

Asimismo, se establece la presunción de que toda declaración es jurada sin admitir prueba en contrario; por lo que, a decir de Montero (2006), surgen para el sujeto pasivo responsabilidades por la veracidad y exactitud de los hechos comunicados a través de su declaración.

En la actualidad, este sistema que acuña a la declaración el carácter de jurada es el predominante para la mayoría de impuestos vigentes (Sevillano, 2019). En consecuencia, el deudor tributario se hace responsable del contenido de su declaración por los datos que expresa como verídicos, de lo que se colige que no solo tiene la obligación de comunicar hechos; sino también, de asegurarse que los mismos sean verídicos y precisos.

Hay quienes sostienen que el contenido de la declaración tributaria puede no referirse únicamente a datos que configuren necesariamente la determinación de la obligación tributaria del declarante, pues muchas veces la información que contiene está referida a la situación tributaria del propio declarante o de terceros, como ocurre con las declaraciones informativas (Montesinos, 2019). Ello, se condice de la Resolución de Superintendencia N°. 002-2000/SUNAT del 09 de enero de 2000 en la que se diferencia entre declaraciones determinativas y declaraciones informativas, para referirse éstas últimas como aquellas por las que el declarante comunica sus operaciones o las operaciones de terceros que no involucran determinación de la deuda tributaria.

Para los fines de nuestro trabajo, nos interesa centrarnos en lo referente a la declaración determinativa que es aquella por la cual se establece la obligación tributaria.

2.2.1.3 Declaración sustitutoria y declaración rectificatoria.

El numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario regula lo referente a las declaraciones sustitutoria y rectificatoria. Tanto la declaración sustitutoria y la rectificatoria presuponen la existencia de una declaración tributaria presentada por el deudor tributario en el plazo legalmente establecido. La diferencia entre ambas declaraciones se manifiesta por la oportunidad de su presentación.

Así, señala la norma que la declaración sustitutoria podrá ser presentada dentro del término previsto para la presentación de la declaración tributaria y, como su nombre mismo lo indica, sustituye a la declaración que previamente ha presentado el deudor tributario dentro del plazo regulado para cada tributo. De otro lado, la declaración rectificatoria se presentará cuando se encuentre vencido el plazo de presentación de la declaración tributaria y “dentro del plazo de prescripción”. Transcurrido el término de prescripción no se podrá presentar la declaración rectificatoria.

Según lo señalado por el Tribunal Fiscal en la RTF No. 06335-1-2013, de observancia obligatoria, la presentación de la declaración sustitutoria no significa el desconocimiento de la presentación de la declaración originaria, toda vez que considera que la declaración originaria puede haber surtido algún efecto con relación a su contenido.

El numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario establece además reglas de eficacia de la presentación de una declaración rectificatoria. Así, cuando se presente una rectificatoria que establezca igual o mayor obligación, esta surtirá efectos con el mérito de su presentación. De

ocurrir lo contrario; es decir, cuando la rectificatoria determine una menor obligación, la norma prevé que recién surtirá efectos si transcurrido el término de cuarenta y cinco (45) días hábiles posteriores a su presentación la Administración no se ha pronunciado respecto a la veracidad y exactitud de su contenido.

Se aprecia que el legislador para regular la eficacia de una declaración rectificatoria y, en función a su posible afectación al fisco, ha previsto que los efectos jurídicos serán inmediatos cuando la declaración establezca una igual o mayor obligación toda vez que esta no conlleva a una afectación al erario nacional. De no ocurrir ello, en caso se rectifique y se establezca una menor obligación, los efectos quedarán condicionados al transcurso del término de cuarenta y cinco (45) días para que la Administración se pronuncie, ya sea corroborando o ratificando la obligación rectificada o, de lo contrario, rechazando la misma.

Lo mismo ocurre con la presentación de una declaración rectificatoria que se presente luego de haberse culminado un procedimiento de fiscalización parcial que abarca el tributo y periodo fiscalizado y que tenga por objeto rectificar aspectos que no fueron revisados en la fiscalización. Así, de determinarse una igual o mayor obligación tributaria surtirá efectos con su presentación, de lo contrario, su eficacia se condiciona al plazo de 45 días hábiles posteriores a la presentación si es que la Administración no ha emitido pronunciamiento respecto a la veracidad y exactitud de su contenido, dejando a salvo el derecho de la Administración de realizar una fiscalización o verificación posterior.

Por último, la norma dispone que no surtirá efecto aquella declaración rectificatoria que sea presentada luego del plazo concedido por la Administración conforme a lo señalado en el artículo 75 del Código Tributario y luego de concluido el respectivo procedimiento de verificación o de fiscalización definitiva o parcial, salvo que se trate de una rectificatoria por la que se establezca una mayor obligación.

2.2.1.4 Presentación de la declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción según el Código Tributario peruano.

La posibilidad de presentación de una declaración rectificatoria por el deudor tributario se encuentra consagrada como un derecho de los administrados en el literal c) del artículo 92 del Código Tributario. En efecto, la norma señala que los administrados tiene derecho a rectificar conforme a las normas de la materia.

La norma que regula lo referente a la presentación de la declaración rectificatoria es el numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario que establece que la presentación de la declaración rectificatoria debe hacerse “dentro del plazo de prescripción” sin brindar mayor detalle de los alcances de la aplicación de dicho plazo.

Ahora bien, antes de analizar los alcances de la norma en mención, resulta necesario abordar los principales aspectos de la institución de la prescripción que, a decir de Huertas (2010), supone una resistencia entre los principios de justicia y seguridad jurídica y que se intensifica respecto de la obligación tributaria en razón a su naturaleza pública y su vinculación con el interés público.

De este modo, lo que se pretende con la prescripción como institución jurídica es no hacer indefinida en el tiempo la vinculación de los administrados con la Administración Pública que se muestra pasible en el transcurso del tiempo y no realiza ninguna acción para procurarse el crédito que le es debido en virtud de un título que le corresponde por justicia, generando con ello incertidumbre y que termina afectando el principio de seguridad jurídica, fundamental en un estado constitucional de Derecho.

Así, para García (2011), la prescripción tiene por fin modular el transcurso del tiempo sobre la desidia de quien no ejerce un derecho y se fundamenta en la seguridad jurídica, pues los derechos deben ejercerse dentro de un plazo razonable no siendo admisible que el ejercicio de los derechos sea indefinido en el tiempo. De este modo, se privilegia la seguridad jurídica ante la inercia de quien en el lapso del plazo que establece la norma no ejercita las acciones derivadas de su derecho a satisfacer sus pretensiones.

Ahora bien, respecto a la figura jurídica de la prescripción podemos acotar que su definición se halla comprendida en las normas relacionadas al Derecho Civil. Por tanto, es preciso señalar que no es una institución de exclusividad del Derecho Tributario, pero es necesariamente regulada por éste dada la eficacia en la relación jurídica tributaria. Por ello, desde esa perspectiva el autor Vidal (2002) afirma que dicha institución es un mecanismo por el cual, bajo ciertas circunstancias, el paso del tiempo es capaz de variar una relación jurídica. En efecto, el orden jurídico prevé consecuencias legales sustentadas en el transcurso del tiempo.

Para Hernández, citado por Huertas (2010) los elementos determinantes de la prescripción son el transcurso del tiempo y la modificación de una situación jurídica acotando que: “la prescripción es una de las consecuencias de un hecho jurídico natural como es el paso del

tiempo” (p. 294). A esto debemos agregar que durante ese tiempo el acreedor de la obligación no realizó acción alguna a pesar de que se encontraba habilitado legalmente.

El Tribunal Constitucional (2003) ha señalado que la prescripción es una institución que por el decurso del tiempo extingue la acción mientras que el derecho que la sustenta subsiste (RTC 2293-2003-AA/TC, fundamento 4). Esta noción resulta de aplicación tanto para el derecho público como para el privado.

En ese contexto, la prescripción permite que las relaciones jurídicas patrimoniales fluyan en el tiempo, privilegiando al principio de seguridad jurídica sobre la justicia, pues si bien se reconoce el derecho a lo debido, también lo es que el derecho a reclamar lo debido no puede ser indefinido en el tiempo, sino que este se ve limitado por una cuestión de temporalidad.

Al respecto, bien hace en señalar De Castro y Bravo (1972) que la prescripción ha sido aceptada por la sociedad sin mayor inconveniente toda vez que, resulta de utilidad para el saneamiento de aquellas circunstancias que inciden en las instituciones patrimoniales, aunque para lograr ese cometido se ha tenido que sacrificar aspiraciones justas. En consecuencia, existe consenso en aceptar la prevalencia del principio de seguridad jurídica sobre el valor justicia.

En este punto es pertinente citar a Durand & Arbieto (2019) para quienes la prescripción no tiene la calidad de una institución natural, por lo que, su inclusión en un ordenamiento jurídico dependerá de la ponderación que se tenga de los valores y principios constitucionales frente a la noción de seguridad jurídica.

En materia tributaria la prescripción a pesar de afectar el derecho de cobro del adeudo tributario, privilegia el principio de seguridad jurídica que subyace en todo el ordenamiento jurídico. De esta forma, la justicia tributaria cede ante el principio de seguridad jurídica.

Nuestro Código Tributario ha regulado la figura de la prescripción, no con un efecto extintivo sobre la obligación tributaria; sino más bien, sus efectos alcanzan a las acciones vinculadas a aquella. En efecto, el artículo 27 del Código no contempla como alguna de las formas de extinción de la obligación tributaria a la prescripción. Asimismo, el artículo 49 prescribe que no hay derecho a reclamar la devolución cuando el deudor tributario ha procedido de manera voluntaria a pagar la obligación tributaria que se encuentra prescrita.

Conforme a lo señalado en el voto singular de la magistrada Ledesma en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0004-2019-PI/TC, la prescripción en cuanto a su contenido, efectos y alcances tiene una regulación legal que ha de ser acorde al

núcleo duro de los principios constitucionales, siendo que en el ámbito tributario se ha previsto la figura de la prescripción para las acciones de la Administración como de los contribuyentes (Fundamentos 69 y 71).

Así también, con ocasión de la sentencia recaída en el expediente N° 02051-2016-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que en razón al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 74 de la norma constitucional los impuestos se crean, modifican o derogan por ley o decreto legislativo; por lo que, acorde a lo prescrito en la carta fundamental la prescripción extintiva en materia tributaria ha sido reservada al legislador (fundamento 10). En ese sentido, en nuestro sistema jurídico la prescripción encuentra su desarrollo en normas con rango de ley como ocurre con el Código Tributario.

En efecto, conforme señala Huertas (2010) siguiendo a Hernández, con la prescripción se permite liberar a un sujeto de una obligación por efecto del decurso del tiempo prefiriéndose al orden público y a la seguridad jurídica que constituyen su fundamento, además según nuestro orden tributario, no es posible renunciar al derecho a prescribir, pero sí a la prescripción ganada y ello sucede cuando el sujeto pasivo realiza un pago de forma voluntaria de la obligación que ya se encuentra prescrita.

Las acciones sujetas a prescripción se hallan comprendidas en el artículo 43 de la norma tributaria tales como de determinar, exigir o reclamar el pago de la deuda tributaria y, sancionar que corresponden a la Administración y, de otro lado, las acciones de solicitar o efectuar compensación o solicitar devolución, cuando se trate de los deudores tributarios. Es necesario señalar además que estas acciones, conforme a los artículos 45 y 46 se encuentran sometidas a causales de interrupción y de suspensión, respectivamente.

Así, el artículo 45 en su numeral 1 del Código Tributario prescribe que la acción de la Administración Tributaria para realizar la acción de determinación se interrumpe por las siguientes causales:

(...)

- a) Por la presentación de una solicitud de devolución.
- b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que

se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

- d) Por el pago parcial de la deuda.
- e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

De las causales de interrupción señaladas, se aprecia que las descritas en los literales a), b), d) y e) del artículo 45 del Código, se fundamentan en actos o actuaciones ejecutados por el deudor tributario. En ese sentido, se justifica que el plazo de prescripción se interrumpa y se compute de nuevo, toda vez que la Administración no puede verse perjudicada en su acción de determinar por actos que son realizados por el mismo deudor tributario y que demandan el despliegue de un conjunto de actuaciones que justifican la interrupción del plazo de prescripción y el nuevo cómputo.

Asimismo, conforme al numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario, las acciones de la Administración para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspenden por las siguientes causales:

- (...)
- a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
- b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
- c) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
- d) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
- e) Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.
- f) Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° y el artículo 62°-A.

Se aprecia también que para la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones, todas las causales de suspensión se sustentan en actuaciones realizadas por el deudor tributario que tienen por efecto que la Administración revise y realice un conjunto de actuaciones que demandan tiempo y dedicación; por lo que, se justifica la suspensión del plazo de prescripción.

De otro lado, es necesario destacar que nuestro Código Tributario ha regulado que determinadas acciones del deudor tributario se encuentren sometidas a plazos de prescripción considerando causales propias de interrupción y de suspensión.

En efecto, conforme a lo referido en el tercer párrafo del artículo 43 de la norma en comento, las acciones del deudor tributario sometidas a plazo de prescripción son la de solicitar o realizar una compensación; así como, la de solicitar devolución, pudiendo consistir esta última en una solicitud de devolución de pagos indebidos o en exceso o, en una devolución de créditos por tributos, conforme así lo regulan los numerales 5 y 6 del artículo 44 del Código Tributario, respectivamente.

Ahora bien, habiendo realizado un resumen de los dispositivos que regulan la institución de la prescripción en el Código Tributario, corresponde analizar la regulación del numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario referido al plazo de presentación de la declaración rectificatoria que literalmente prescribe que sea presentada “dentro del plazo de prescripción”.

Así pues, se aprecia que la norma mencionada no contiene un plazo expreso e inequívoco para la presentación de la declaración rectificatoria no ofreciendo certeza sobre su contenido y alcances para efectos de su adecuada aplicación, toda vez que: 1) no señala a cuál de las acciones sujetas a plazo de prescripción previstas en el artículo 43° del Código Tributario se refiere; 2) no indica si se trata de un plazo de prescripción del deudor tributario distinto al de las acciones señaladas en el tercer párrafo del artículo 43° del Código Tributario; 3) no precisa fecha de inicio y término de plazo; y, 4) no señala si corresponde aplicar o no causales de interrupción y de suspensión del plazo prescriptorio.

Ahora bien, partiendo de que la declaración rectificatoria está vinculada al acto de determinación de la obligación tributaria conforme a la normativa antes descrita; la SUNAT ha venido considerando que el término de prescripción que debe aplicarse es el de la acción de la Administración Tributaria para determinar establecido en el artículo 43° del Código Tributario de cuatro años sin considerar las causales de interrupción y de suspensión de la acción para determinar de la Administración previstas en el numeral 1 del artículo 45 y numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario, respectivamente.

Así, para la Administración Tributaria, para efectos del cómputo del plazo de presentación de una rectificatoria, ha venido considerando los cuatro años como plazo de prescripción; sin embargo, rechaza la ocurrencia de las causales de interrupción y de suspensión ya que la norma bajo análisis no hace mención alguna a que estas deban aplicarse.

Por su parte, el Tribunal Fiscal ha acotado que el plazo de prescripción para la presentación de la declaración jurada rectificatoria previsto en el numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario corresponde al plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para ejercitar su acción de determinación; no obstante, con el devenir del tiempo se han emitido algunas resoluciones en las que ha señalado que para efectos del cómputo del plazo, la Administración debe verificar la concurrencia de causales de interrupción y de suspensión que están relacionadas con la acción de exigir, situación que genera incertidumbre jurídica respecto de la aplicación de las normas de prescripción.

Así tenemos que, según se aprecia de la RTF N° 10221-5-2010, el Tribunal Fiscal revocó una Comunicación de la Administración fundamentando su decisión en el hecho que la Administración no había considerado que el término prescriptorio se interrumpió con la notificación de una orden de pago y siendo ello así, la presentación de la declaración rectificatoria había sido presentada dentro del término de prescripción contrario a lo señalado por la Administración.

Así también, en la RTF N° 08379-3-2011, el Tribunal exigió que la Administración verifique la ocurrencia de las causales de interrupción y de suspensión del plazo de prescripción conforme al artículo 45 del Código Tributario, tales como como la notificación de una orden de pago y de una resolución de ejecución coactiva, las cuales guardan relación con la acción de exigir el pago más no con la acción de determinación.

En efecto, si bien las resoluciones antes indicadas fueron emitidas al amparo del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-1999-EF, que en su artículo 45 contemplaba de modo genérico las causales de interrupción del plazo de prescripción; lo cierto es que, la notificación de la orden de pago está vinculada con la acción de exigir de la Administración Tributaria y no con la acción de determinar que es con la que se encuentra vinculada la declaración rectificatoria en el entendido que ésta es una modificación de la declaración tributaria que contiene la determinación del contribuyente, conforme así lo prescribe el numeral 1 del artículo 60 del Código Tributario.

Posteriormente, dado que la Administración venía rechazando la presentación de declaraciones rectificatorias bajo la argumentación de su presentación extemporánea, el Tribunal Fiscal en el año 2014 ha interpretado que la norma no tiene por objeto regular un plazo de prescripción del contribuyente.

Así tenemos que, con la RTF N° 10623-5-2014 el ente colegiado ha precisado que cuando el término para la presentación de la declaración rectificatoria hace referencia a un plazo de prescripción, no debe interpretarse que la norma regula un plazo de prescripción para el contribuyente. Afirma el Tribunal Fiscal que la acción del contribuyente consistente en rectificar no está sujeta en sí a un plazo de prescripción precisando que la norma se refiere al plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria que corresponde a la Administración.

En la resolución en comento, el Tribunal ha referido que la finalidad de la norma ha sido impedir que la Administración se vea imposibilitada de verificar y re determinar una obligación en el supuesto que el contribuyente presente una rectificatoria fuera del plazo de prescripción con el que cuenta la Administración para determinar, ello por cuanto el contribuyente podría deducir la prescripción de dicha acción.

Lo expuesto en la RTF N°10623-5-2014 ha sido reiterado en la RTF N° 6655-2-215 en lo que se refiere a que la presentación de la declaración rectificatoria por el contribuyente no está sujeta a plazo de prescripción; sino más bien, debe interpretarse que la norma hace mención al plazo de prescripción de la acción de determinación que corresponde a la Administración.

De otro lado, con RTF N° 8418-2-216 el Tribunal Fiscal señaló que la notificación de la orden de pago no puede ser considerada como acto de interrupción del plazo de prescripción de la acción de determinar de la Administración por cuanto, no está considerada dentro de las causales contempladas en el numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario, referidas a las causales de interrupción de la acción de determinar. El argumento planteado por el recurrente que motivó la emisión de la RTF se sustentó en que la Administración no había considerado las notificaciones de las órdenes de pago que constituían causales de interrupción del plazo prescriptorio como antes lo había señalado el Tribunal Fiscal.

Este criterio también ha sido recogido en la RTF N° 9160-5-2019, en la que el Tribunal Fiscal señaló que tanto la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva no se encuentran contempladas como causales de interrupción y de suspensión de la acción para determinar de la Administración. En igual sentido, la RTF N° 9415-2-2019, entre otras, recoge los criterios de las RTF N° 10623-5-2014 y N° 8418-2-2106.

Ahora bien, no obstante lo resuelto en las resoluciones antes mencionadas, mediante RTF N° 09898-8-2017, el Tribunal Fiscal revocó una comunicación de la Administración por la que se rechazó una solicitud de revocación de una orden de pago en la que el contribuyente alegó

la presentación de una declaración rectificatoria, siendo que la Administración desestimó la revocación al considerar que la rectificatoria no surtió efectos por haber sido presentada fuera del plazo de prescripción de cuatro años conforme al artículo 43 del Código Tributario.

Al respecto, el Tribunal en la citada RTF alegó que la Administración con ocasión de un procedimiento no contencioso seguido con el mismo contribuyente denegó la solicitud de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en la referida orden de pago invocando en dicho procedimiento causales de interrupción y de suspensión, las mismas que debió verificar y analizar para resolver la solicitud de revocación de la orden de pago sustentada en la presentación de una declaración rectificatoria. Se aprecia así que nuevamente el Tribunal Fiscal requiere la verificación de las causales de interrupción y de suspensión vinculadas a la acción de exigir el pago de la deuda tributaria que fueron materia de revisión ante una solicitud de prescripción y que nada tiene que ver con la acción de determinar.

Conforme se aprecia de los pronunciamientos expuestos, ésta resulta ser la interpretación que de la norma sobre plazo de presentación de la declaración rectificatoria han realizado el Tribunal Fiscal y la Administración ante la falta de una regulación expresa e inequívoca del plazo para la presentación de la declaración jurada rectificatoria del obligado tributario, descartando el mismo Tribunal Fiscal, según la RTF 10623-5-2014, que dicho plazo signifique para éste un plazo de prescripción; no obstante, conforme se ha señalado precedentemente existen otras acciones del deudor tributario sujetas a plazo de prescripción como son las acciones de solicitar compensación y devolución previstas en el tercer párrafo del artículo 43 del Código Tributario.

De lo expuesto, surge la interrogante si es que en efecto resulta adecuado o necesario que el plazo para la presentación de la declaración rectificatoria que corresponde como derecho al contribuyente, esté condicionada o relacionada a la acción de determinación de la Administración Tributaria que es el otro sujeto de la relación jurídica tributaria y, mucho más aún, cabe interrogarnos si se justifica para efectos de dicho cómputo aplicar causales de interrupción y de suspensión del plazo de prescripción para determinar de la Administración señaladas en el numeral 1 del artículo 45 y numeral 1 del artículo 46, respectivamente; causales que se justifican en la medida que la Administración no puede verse impedida o perturbada de realizar su labor de determinación por actos del deudor tributario que demandan que ésta despliegue un conjunto de actuaciones para atender acciones propiciadas por éste.

Ahora bien, el primer párrafo del artículo 43° del Código Tributario establece que los plazos de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria; así como, la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro años para quien ha presentado declaración tributaria. Teniendo en cuenta que la rectificatoria presupone la presentación de una declaración jurada, el plazo con el que cuenta la Administración para determinar vinculada a dicha declaración es de cuatro años.

Hemos señalado que también el Tribunal Fiscal ha precisado que a dicho plazo le son aplicables las causales de interrupción y de suspensión del plazo de prescripción para determinar de la Administración señaladas en el numeral 1 del artículo 45 y numeral 1 del artículo 46, respectivamente, cuando de la declaración rectificatoria se trate; y en algunos casos también, las causales que corresponden a la acción para exigir el pago que es completamente distinta a la acción de determinación de la Administración que, conforme hemos señalado consiste en verificar el hecho generador de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario y señalar la base imponible y la cuantía del tributo, conforme así lo establece el literal b) del artículo 59° del Código Tributario.

Respecto al tratamiento legislativo de la declaración rectificatoria en la legislación comparada, tenemos que países como España, México y Ecuador han regulado el plazo de presentación de la declaración rectificatoria de distinta manera, siendo que en España sí se ha regulado expresamente la referencia para su cómputo a la acción de determinar de la Administración, mientras que en México y Ecuador se ha regulado un plazo propio del deudor tributario.

De otro lado, en el Modelo de Código Tributario del CIAT (2015), se ha contemplado dentro de las normas sobre plazos generales de prescripción previsto en el artículo 66, un plazo de prescripción específico para el ejercicio del derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones regulado en el literal e). Conforme se aprecia, el CIAT propone un plazo igual para todos los casos de prescripción con la finalidad de otorgar homogeneidad a los diferentes de supuestos de prescripción.

En el caso español, la Ley General Tributaria (2003), Ley 58/2003 de 17 de diciembre, prescribe en el numeral 3 de su artículo 120 que el obligado tributario podrá solicitar se rectifique su autoliquidación cuando considere que esta perjudique sus intereses legítimos y lo harán conforme se establezca por reglamento.

Así, el Real Decreto 1065/2007, por el que se reglamenta las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, entre otros, contempla en el numeral 2 del artículo 126 que la solicitud de rectificación de la autoliquidación podrá ser presentada antes de que la Administración haya realizado una liquidación definitiva o, antes de que prescriba su plazo para determinar la deuda tributaria mediante una liquidación o el derecho a solicitar devolución.

En este caso se verifica que el legislador español ha considerado de manera explícita un plazo de presentación de la rectificación de la autoliquidación, refiriendo que esta podrá ser presentada antes que la Administración emita una liquidación definitiva o antes del vencimiento del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria o, el derecho a solicitar devolución; sin embargo, no hace mención a la aplicación de causales de interrupción y de suspensión.

En el caso mexicano, el Código Fiscal de la Federación (1981), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, prescribe en su artículo 32 como regla general que las declaraciones presentadas por los contribuyentes tienen el carácter de definitivas, estableciendo que podrán ser modificadas únicamente hasta en tres oportunidades siempre y cuando la Administración no haya iniciado su facultades de comprobación; sin embargo, se admite esta modificación y, sólo hasta en tres ocasiones, cuando se incrementen los ingresos o cuando exista la obligación impuesta por ley de hacerlo.

Se aprecia que en la legislación mexicana se ha regulado un plazo inequívoco para la modificación de las declaraciones de los deudores tributarios, limitando tal posibilidad no sólo a un espacio temporal (antes que la Administración realice una comprobación); sino también, se ha establecido un límite en cuanto al número de oportunidades para realizar la modificación, regulación bastante razonable, toda vez que se impone límites a la actuación del obligado con la consiguiente exigencia de hacerlo correctamente.

En la legislación ecuatoriana, el Código Tributario (2005) prescribe en el segundo párrafo del artículo 89° lo referente a la determinación realizada por el sujeto pasivo, señalando que la declaración efectuada podrá ser rectificada en el plazo de un año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que la Administración no haya establecido ni notificado el error. Es de señalar que el plazo de la Administración para determinar la obligación tributaria, conforme al artículo 94 está sujeta a un plazo de caducidad de tres años desde la fecha de la declaración que contiene la determinación del sujeto pasivo y, de seis años, desde la fecha que venció el plazo para presentar la declaración cuando no se hubiera declarado en todo o en parte.

Conforme se puede corroborar, la legislación ecuatoriana y la legislación mexicana, establecen un plazo expreso e inequívoco para la presentación de la declaración rectificatoria. Así, se precisa como límite temporal el plazo de un año y el inicio del mismo a partir de la presentación de la declaración. Esta fórmula nos parece sencilla, práctica y sobre todo no está vinculada al plazo de determinación de la obligación tributaria de la Administración, lo cual resulta acertado toda vez que la rectificatoria es un acto propio del deudor tributario y no tiene por qué relacionarse con el plazo de prescripción de la Administración para determinar.

2.2.2. Principio de seguridad jurídica

La seguridad jurídica es un principio general del Derecho que informa todo el sistema jurídico y que tiene por finalidad garantizar que los ciudadanos puedan conocer con anticipación los efectos o consecuencias jurídicas de sus interacciones con los particulares y con el Estado. Como bien señala Cabanellas (1979), este principio descansa sobre la idea de libertad, justicia, igualdad, y demás derechos de la persona humana.

Para Rubio, citado por Ruiz (2019), los principios generales del derecho pueden no encontrarse recogidos expresamente por la legislación como por ejemplo ocurre con el principio de seguridad jurídica dejando a salvo que, en el caso de haber sido recogidos en la legislación, estos principios se convierten en reglas.

2.2.2.1. Definición del principio de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica se define como “un principio derivado de la concepción material de Estado de Derecho” (García, 2011, p. 31). Este principio constituye un valor y un principio de orden constitucional.

Así, para Maynes, citado por Martínez (2015), la seguridad jurídica es considerada un valor jurídico fundamental al igual que la justicia y el bien común. Estos tres valores sustentan y fundamentan el ordenamiento jurídico.

Respecto a los alcances de la seguridad jurídica es posible sostener que “gira en torno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de Derecho (...)” (Bravo, 2003, p. 119). En virtud de este principio se puede predecir la actuación de los poderes públicos que ha de estar justificada en el marco legal; así como, los efectos jurídicos producidos por dicha actuación.

2.2.2.2. Principio de seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico peruano.

El principio de seguridad jurídica es un principio general del Derecho que no ha sido recogido de modo expreso en la Constitución Política de 1993, a diferencia de otros países hispanos en donde sí ha sido consagrado expresamente en sus textos constitucionales tales como Brasil, Chile, Ecuador, España y México (Rivera, 2018). En efecto, el Perú no cuenta con una norma constitucional que regule de forma expresa el principio de seguridad jurídica como garantía de los ciudadanos frente a las actuaciones del Estado.

No obstante, la falta de regulación expresa del principio de seguridad jurídica, es de señalar que nuestro máximo intérprete de la Constitución ha señalado que este principio sí se encuentra implícito en la Constitución y es parte consubstancia de un Estado Constitucional de Derecho refiriendo que este principio de rango constitucional informa todo el ordenamiento jurídico peruano (Tribunal Constitucional, RTC 0016-2002-AI/TC, fundamento 3).

Este principio de rango constitucional, conforme ha sido reconocido por el máximo intérprete de nuestra Constitución, se erige además como una garantía para el ciudadano en defensa de sus derechos frente a las actuaciones que desplieguen los poderes públicos, resultando válidamente exigible ante cualquier situación que pueda significar una colisión contra sus derechos.

En ese sentido, podemos sostener que el principio de seguridad jurídica integra nuestro ordenamiento jurídico y resulta por tanto exigible frente al Estado, ya sea al momento de producir normas jurídicas a través de sus entes autorizados; así como, en su actuación y conducencia con los ciudadanos conforme al marco jurídico existente.

2.2.2.3. Principio de seguridad jurídica en materia tributaria.

En materia tributaria el principio de seguridad jurídica resulta trascendental toda vez que nos encontramos ante normas de orden público en virtud de las cuales los deudores tributarios, en su condición de sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, se encuentran en una situación de sujeción respecto de la Administración Tributaria que despliega sobre estos las facultades de fiscalización, recaudación y sancionatoria que implican la realización de un conjunto de acciones que, en determinadas circunstancias podrían colisionar con sus derechos e intereses. Consecuentemente, este principio permitirá al deudor tributario predecir con anticipación la conducta de la Administración y los efectos que produce.

Ahora bien, resulta una exigencia del principio de seguridad jurídica que las normas tributarias sean claras y produzcan certeza tanto para la Administración Tributaria como para los deudores tributarios, de modo que les permita conocer por anticipado y de manera inequívoca sus alcances y los efectos jurídicos que producirán.

Desde otra óptica, Valdivia, citado por Bustamante (2019), precisa que la seguridad jurídica en materia tributaria demanda que el acto de determinación de la obligación sea cierto y definitivo para los sujetos que integran la relación jurídica tributaria. Ello permitirá tener certeza de la cuantía del tributo a pagar por el sujeto obligado. En el mismo sentido, Villegas citado por Martínez (2015), refiere que la seguridad jurídica consiste en tener certeza celeridad y definitiva respecto al monto de la deuda tributaria sin que se presenten cambios imprevistos en las normas que impidan determinar la obligación.

Precisamente, respecto a los alcances del principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario, García (2006) refiere que el tributo al tener la calidad de una obligación impuesta por ley hace que el ordenamiento tributario o fiscal esté constituido por un conjunto de obligaciones preestablecidas o tasadas que deben ser predecibles para todos los ciudadanos. Asimismo, destaca que la elaboración de normas de carácter tributario es extensa y muy intensa, circunstancia que genera situaciones de inseguridad que se traducen en inestabilidad normativa, derogaciones, aplicaciones retroactivas que ameritan la presencia indiscutible del principio de seguridad jurídica.

Una manifestación del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario se aprecia en el literal c) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario que prescribe: “Sólo por ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: (...) c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario”. Ahora bien, el derecho del deudor tributario a rectificar se encuentra establecido en el literal c) del artículo 92 del Código Tributario.

En efecto, la seguridad jurídica se predica de las normas que regulan los tributos fundamentalmente a partir de la constitucionalización del Derecho Tributario que plantea un ejercicio del poder tributario condicionado o sometido a la Constitución que fortalezca la posición del ciudadano frente al poder que ostenta el Estado (García, 2006). En ese sentido, la seguridad jurídica permite garantizar los derechos fundamentales del deudor tributario constituyendo una exigencia de orden constitucional.

En atención a lo expuesto, podemos señalar respecto a la prescripción, que el principio de seguridad jurídica se presenta como una garantía a favor del deudor tributario como consecuencia del transcurso del tiempo ocasionando como efecto jurídico la pérdida del ejercicio de las acciones de la Administración Tributaria. En igual sentido, cuando se trate de las acciones a cargo del administrado como la de solicitar o efectuar compensación o, la acción de solicitar devolución, la seguridad jurídica se manifiesta en favor de la Administración toda vez que, no obstante tener el deudor tributario derecho a la compensación o a la devolución, el transcurso del tiempo genera como consecuencia que pierda la posibilidad de accionar y reclamar a la Administración indefinidamente en el tiempo.

2.2.2.4. Principio de seguridad jurídica en la jurisprudencia.

El principio de seguridad jurídica, en cuanto principio implícito en nuestra Constitución, ha sido abordado desde la práctica jurisprudencial.

Así, El Tribunal Constitucional (2002) ha señalado que el principio de seguridad jurídica es un principio constitucional y consubstancial del Estado Constitucional de Derecho y que se encuentra implícito en nuestra Constitución. Refiere el máximo intérprete de la Constitución que: “La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad” (RTC 0016-2002-AI/TC, fundamento 3). Consecuentemente, el principio de seguridad jurídica resulta exigible a todos y el Estado tiene la obligación de garantizarlo.

Asimismo, el Tribunal Constitucional (2003) ha señalado que el principio de seguridad jurídica persigue otorgar al individuo una confianza razonable sobre cómo será el comportamiento de los poderes del Estado al desenvolverse dentro del marco del Derecho y de la legalidad (RTC 0001/0003-2003 -AI/TC, fundamento 3). En ese sentido, el principio permite predecir la conducta de los poderes del estado.

De otro lado, al relacionar la seguridad jurídica con la institución de la prescripción, el Tribunal Constitucional (2008) ha recogido lo señalado en la exposición de motivos en materia civil refiriendo que su fundamento es de orden público y sostiene a la prescripción como institución, pues permite al sujeto oponerse a una acción que ha prescrito consolidando de esta manera una situación que, de no ser posible gracias a la prescripción, permanecería indefinida en el tiempo (RTC 02132-2008-PA/TC, fundamento 30). En ese sentido, se aprecia que la

institución de la prescripción brinda seguridad jurídica al definir situaciones que permanecen en el tiempo por falta del ejercicio de una determinada acción por parte de su titular.

En ese mismo sentido y a nivel administrativo, el Tribunal Fiscal (2011) ha señalado que la prescripción se fundamenta en la necesidad de establecer un plazo específico para aquellas situaciones inciertas, castigando a quien no ejercita una acción de forma que, por efectos de esa inacción, perderá el derecho a ejercitarla transcurrido un tiempo. Precisamente la seguridad jurídica consiste en hacer que los plazos precluyan (RTF N° 00161-1-2008 Y RTF N° 11952-9-2011). En el caso del Código Tributario se ha previsto regular la prescripción para las acciones de la Administración y determinadas acciones del deudor tributario.

III. Metodología

3.1. Paradigma, método y diseño de investigación

El **paradigma** de la investigación a desarrollar es de carácter cualitativo.

El **método de investigación** corresponde a uno de enfoque cualitativo que consiste en la compilación de la información mediante la observación para luego describir un fenómeno cual es la regulación del término para presentar la declaración rectificatoria y sus implicancias respecto al principio de seguridad jurídica.

El **tipo de investigación** es de carácter sustantivo porque consistirá en el análisis, la revisión bibliográfica, el análisis documental de normas jurídicas, doctrina jurídica, resoluciones del Tribunal Fiscal y de la Administración Tributaria.

El **nivel de la investigación** es de carácter descriptivo explicativo toda vez que tiene como propósito referir situaciones y sucesos; es decir, cómo se revelan los fenómenos, cuál sería la forma de regulación del plazo para presentar una declaración rectificatoria conforme Código Tributario y, además, explicar por qué ocurre dicho fenómeno y cuál es su causa.

El **diseño de la investigación** es de tipo no experimental por cuanto no hay manejo de variables, sólo se limitará a observar los fenómenos o sucesos conforme ocurren de forma natural.

3.2. Hipótesis

La hipótesis se formula de manera positiva de la siguiente manera:

La presentación de la declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción según el Código Tributario vulnera el principio de seguridad jurídica.

3.3. Sujetos y objeto de la investigación

Los sujetos de la presente investigación están referidos a los deudores tributarios que presentan declaración rectificatoria, la Administración Tributaria representada por la SUNAT y, el Tribunal Fiscal que es la entidad que dirime las controversias en última instancia administrativa respecto a la forma de aplicación del término de prescripción para que los deudores tributarios presenten una declaración rectificatoria.

El objeto de la presente investigación se restringe al estudio de normas jurídicas, instituciones y principios jurídicos.

3.4. Procedimiento de recolección de datos cualitativos

3.4.1 Técnica de recolección de datos

Las técnicas utilizadas para la compilación de datos consisten en el análisis y estudio documental y la entrevista a realizada a personas expertas en el tema a investigar.

Los instrumentos de recopilación a utilizar son las fichas (fichas bibliográficas, textuales, de resumen y de síntesis) para el análisis documental y el cuestionario para la entrevista a expertos en el tema a investigar.

3.4.2 Procesamiento de datos

Los datos serán procesados a través del trabajo realizado en oficina mediante el análisis, la crítica y la selección de datos. Así, se revisarán los datos obtenidos con las técnicas e instrumentos de recopilación y luego se ubicarán en el esquema de investigación planteado para su desarrollo conforme a la lógica.

IV. Gestión del proyecto de investigación

4.1. Consideraciones éticas implicadas

El trabajo se realizará en el estricto marco del respeto a la persona y su dignidad, destacando que el tratamiento de la información utilizada será de carácter académico.

4.2. Recursos materiales y humanos

Los recursos materiales a emplear consisten en un equipo de cómputo, papel bond, lapiceros, resaltadores y diversos libros de autores nacionales y extranjeros. Los recursos humanos comprenden a la propia investigadora y al asesor designado.

4.3. Matriz de consistencia

TÍTULO: LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA DENTRO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN SEGÚN EL CODIGO TRIBUTARIO Y LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA]

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN	VARIABLES DE ESTUDIO	DIMENSIONES	INDICADORES	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN
<p>1.- Problema general</p> <p>¿De qué manera la presentación de la declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción según el Código Tributario vulnera el principio de seguridad jurídica?</p>	<p>1.- Objetivo general</p> <p>Analizar de qué manera la presentación de la declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción según el Código Tributario vulnera el principio de seguridad jurídica.</p> <p>2.- Objetivos específicos</p> <ul style="list-style-type: none"> -Analizar los alcances de la determinación de la obligación tributaria según el Código Tributario. -Analizar los alcances de la regulación de los plazos de prescripción según el Código Tributario. -Analizar los alcances del principio de seguridad jurídica en materia tributaria. -Establecer la conveniencia de una regulación especial del plazo de presentación de la declaración rectificatoria sin vincularla al plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria. 	<p>1.- Hipótesis general</p> <p>La presentación de la declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción según el Código Tributario vulnera el principio de seguridad jurídica.</p>	<p>Variable 1</p> <p>Declaración rectificatoria.</p> <p>Variable 2</p> <p>Principio de seguridad jurídica</p>	<p>Determinación de la obligación tributaria en el Código Tributario</p> <hr/> <p>Prescripción en el Código Tributario</p> <hr/> <p>Seguridad jurídica</p>	<ul style="list-style-type: none"> -Facultad de determinación de la Administración Tributaria -Declaración tributaria -Declaración Rectificatoria <hr/> <ul style="list-style-type: none"> -Plazos -Cómputo del plazo -Interrupción del plazo -Suspensión del plazo <hr/> <ul style="list-style-type: none"> - Regulación - Aplicación 	<p>Paradigma</p> <p>Cualitativo</p> <p>Método de investigación</p> <p>El método de investigación es de enfoque cualitativo.</p> <p>Diseño de la investigación</p> <ul style="list-style-type: none"> - El tipo de investigación es de carácter sustantivo. -El nivel de investigación es descriptivo explicativo. -El diseño de la investigación es no experimental. <p>Técnicas</p> <p>Se aplicarán siguientes técnicas: 1) análisis documental y 2) entrevista personal a expertos en el tema.</p> <p>Instrumento</p> <p>Los instrumentos a utilizar serán: 1) la ficha (bibliográfica, textual, de resumen y de síntesis) y el cuestionario a expertos,</p>

V. Resultados y Discusión

Para el presente trabajo se utilizó como técnicas para la recolección de datos el análisis y estudio documental y la entrevista realizada a personas expertas en el tema a investigar procedentes del sector público como del sector privado.

En cuanto a la entrevista, estuvo dirigida a profesionales en tributación que se desempeñan en el sector público, específicamente en la Administración Tributaria; así como, a profesionales en tributación que se desempeñan como asesores y/o docentes en el sector privado. Estas entrevistas fueron realizadas en el mes de junio de 2021 a través de herramientas virtuales y tienen por objeto conocer la percepción de los entrevistados respecto del alcance de la regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria en el Código Tributario.

Para la realización de la entrevista de tipo estructurada se ha utilizado como instrumento de recogida un guion predeterminado con tres preguntas abiertas, diseñadas sobre la información recabada documentalmente por la investigadora referida a doctrina, normas jurídicas y jurisprudencia.

Así, la primera pregunta está relacionada a recabar información sobre si el entrevistado considera adecuada la regulación de la presentación de la declaración rectificatoria según el numeral 2 del artículo 88° del Código Tributario.

La segunda pregunta está dirigida a recabar información sobre si el entrevistado considera que la forma de regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria según el numeral 2 del artículo 88° del Código Tributario vulnera el principio de seguridad jurídica.

Por último, la tercera pregunta está destinada a conocer si es que se considera necesaria una regulación especial y/o expresa en el Código Tributario del plazo para la presentación de la declaración rectificatoria del contribuyente sin necesidad de relacionarlo al plazo de prescripción de la acción de determinar de la Administración Tributaria conforme a lo ha interpretado el Tribunal Fiscal.

Los resultados obtenidos con la entrevista fueron los siguientes:

En relación a la primera pregunta, la mayoría de los entrevistados consideraron que la regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria según el numeral 2 del

artículo 88 no es adecuada por no especificar el tipo de prescripción a que hace referencia, así como, no señala momento de inicio y término del cómputo del plazo. Las apreciaciones fueron interesantes en el sentido que los entrevistados señalaron que la redacción de la norma no es la más idónea para su comprensión.

Así, por ejemplo, un experto de la Administración Tributaria señaló que: *“no se ha señalado con claridad en el artículo 88° cuál es el plazo que tienen los contribuyentes para presentar rectificatorias, ni el inicio del cómputo del plazo de prescripción”*.

Ese mismo experto precisó que podría considerarse un nuevo plazo de prescripción. Así tenemos:

“Pareciera que la norma tributaria inserta una nueva sanción de prescripción a la acción del contribuyente de presentar declaraciones rectificatorias, distinta a la prescripción de las acciones de cobro y determinación de la obligación tributaria, imponer sanciones y de solicitar la devolución de pagos indebidos o exceso de tributos”.

Asimismo, vinculó la declaración rectificatoria con la acción de determinar la obligación tributaria señalando que:

“Las declaraciones juradas rectificatorias, independientemente si generan tributo a pagar o saldo a favor del contribuyente (crédito), están directamente relacionadas con la acción para determinar la obligación tributaria, sin embargo, el artículo 88° omitió hacer esta precisión o que podrían aplicarse algunas disposiciones de la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria”.

Otra experta de la Administración Tributaria respondió:

“No considero adecuada la regulación indicada en el numeral 2 del artículo 88° (...) debido a que no indica el tipo de prescripción al que se refiere, ni especifica el plazo o termino exacto de prescripción, generando problemas y dudas en su interpretación por la falta de precisión en la norma”.

Un experto del sector privado señaló que: *“la Normatividad Tributaria debería ser más específica al momento de colocar un plazo fijo para la presentación de una declaración jurada rectificatoria”*. Asimismo, acotó que:

“el término “dentro del plazo de prescripción” puede interpretarse en un sentido amplio, tal como lo han establecido las RTF N° 10623-05-2014 y N° 07031-02-2016 donde a fin de salvaguardar este vacío en la legislación tributaria se busca a través de una interpretación extensiva de la norma considerar solo al plazo de prescripción para la determinación de la

obligación tributaria, aspecto que debería estar reservado al ámbito del Código Tributario en arreglo al literal c) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario”.

Otro experto del sector privado refirió que: *“El Código Tributario no ha precisado el tipo de prescripción, lo cual se convierte en una incertidumbre interpretativa para el contribuyente”.*

Conforme se verifica, la crítica a la norma tributaria que contempla el plazo de presentación de la declaración rectificatoria es enfática en señalar que esta no contiene un plazo expreso, cómo es que debe computarse, y a qué plazo de prescripción se refiere.

En cuanto a las personas que en minoría señalaron que sí consideraban adecuadas la regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria en el Código Tributario, se basaron fundamentalmente en el hecho de que dicho plazo ya ha sido interpretado y se entiende que es el plazo de determinación de la Administración de cuatro años.

Así tenemos que, para una experta de la Administración Tributaria: *“podría mejorarse la redacción del artículo, aunque en la práctica se ha entendido que se refiere al plazo de prescripción de 4 años de la determinación de la obligación tributaria por la Administración”.*

Asimismo, otro experto de la Administración refirió que la regulación: *“sí es adecuada, porque fuera del plazo de prescripción, la Administración Tributaria se ve imposibilitada de ejercer cualquier acción ya sea esta de cualquier tipo”.*

Conforme se aprecia de las respuestas brindadas por las personas que consideran como adecuada la regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria, que éstas se fundamentan en que dicho plazo ha sido entendido jurisprudencialmente como el plazo de prescripción de la acción de determinar de la Administración Tributaria; sin embargo, los entrevistados no han considerado el análisis respecto a si corresponde o se justifica la aplicación de causales de interrupción o de suspensión del plazo prescriptorio.

Respecto a la segunda pregunta, la misma que tiene por objeto averiguar si para el entrevistado la forma de regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria, según el numeral 2 del artículo 88° del Código Tributario vulnera el principio de seguridad jurídica, los entrevistados en su mayoría consideraron que la forma de regulación de la norma en comento sí vulnera el principio de seguridad jurídica al no contener reglas claras para su aplicación, por lo que, la falta de certeza de la norma lesiona el principio de seguridad jurídica al no brindar garantía al derecho que le asiste al deudor tributario de rectificar su declaración,

Así tenemos que para un experto de la Administración Tributaria:

“El numeral 2 del artículo 88° vulnera el principio de seguridad jurídica, porque no brinda a los administrados confiabilidad y certeza para ejercer el derecho a presentar declaraciones rectificatorias dentro del plazo de prescripción, al cual se cita en dicho dispositivo legal, con las consecuencias de dejar a la libre interpretación de los actores tributarios, como son el contribuyente, el Órgano Administrador del Tributo, el Tribunal Fiscal y los operadores del Derecho en sede jurisdiccional, pudiendo crearse situaciones de injusticia para el buen ejercicio del derecho del contribuyente de modificar su declaración jurada”.

Para otra experta de la Administración Tributaria, su apreciación fue que la norma: *“no ofrece una información completa ni confiable sobre dicha regulación, por tanto, no nos da la certeza de sus consecuencias jurídicas vulnerando el principio de seguridad jurídica”.*

Un experto del sector privado señaló que: *“No existe certeza sobre los efectos de la norma jurídica en lo relacionado al plazo para la presentación de la Declaración Jurada Rectificatoria al señalar que la misma solo surte efectos en tanto se produzca dentro del plazo de prescripción”.* Para ello, propuso como modelo: *“al artículo 66° del Modelo de Código Tributario del CIAT, el mismo que señala al plazo de prescripción del derecho a solicitar la rectificación de autoliquidaciones como una institución independiente”.*

En el mismo sentido, otro experto del sector privado refirió: *“El hecho de no haber precisado el tipo de prescripción a la que se refiere el Art 88 del CT respecto de la Rectificatoria, genera en el contribuyente (y también en los operadores del derecho) dudas respecto de su aplicación”.*

Conforme se aprecia, para quienes consideran que existe una vulneración del principio de seguridad jurídica, señalan que esta se origina en que la norma no ofrece certeza sobre sus contenido y alcances, pues al no contar con reglas claras para la presentación de la declaración rectificatoria se infringe dicho principio que demanda certeza y claridad de las normas tributarias.

En cuanto a la posición minoritaria que consideró que la norma consultada no vulnera el principio de seguridad jurídica, se señaló que no habría tal vulneración en el entendido que sus alcances ya fueron interpretados por el Tribunal Fiscal.

Así, una de las expertas de la Administración Tributaria señaló: *“No considero que afecte la seguridad jurídica en la medida que ha sido el órgano administrativo máximo el que ha dejado y ha especificado la aplicación de la norma y en ese sentido la Administración Tributaria ha seguido dicha línea”.*

De otro lado, en relación a la última pregunta formulada en la entrevista a los expertos en temas tributarios, la misma que tiene por objeto conocer si para el entrevistado resulta necesaria una regulación especial y/o expresa en el Código Tributario del plazo para la presentación de la declaración rectificatoria del contribuyente sin necesidad de relacionarlo al plazo de prescripción de la acción de determinar de la Administración Tributaria, conforme a lo ha interpretado el Tribunal Fiscal, los entrevistados en su mayoría respondieron que sí debería regularse expresamente el plazo de presentación de la declaración rectificatoria.

Un experto de la Administración Tributaria señaló que: *“la prescripción para presentar declaraciones rectificatorias debe tener su propia regulación, considerando plazo máximo de la prescripción, inicio del cómputo del plazo, así como causales de suspensión e interrupción del plazo de prescripción, de corresponder”*.

Asimismo, una experta de la Administración señaló:

“Es necesaria una regulación expresa en el Código Tributario donde se especifique que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción indicado en su artículo 43 ...” a los cuatro (4) años,..” y que dicha regulación no se encuentra inmersa dentro de los casos de interrupción del artículo 45°, ni de suspensión del artículo 46° del respectivo código, por lo que ambos conceptos de interrupción y suspensión no aplican para la determinación de la obligación tributaria por parte del contribuyente”.

Un experto del sector privado justificó la necesidad de una regulación especial de la siguiente manera:

“Ante las modificaciones establecidas en los D.L. N° 1113 del 05.07.2012 y D.L. N° 1311 del 30.12.2016 que inciden directamente en el cómputo de plazo de prescripción para las facultades señaladas en el Código Tributario, se hace necesario la regulación en el mismo marco normativo referido al CAPÍTULO IV de la citada norma estableciendo el plazo de prescripción para la presentación de una Declaración Jurada rectificatoria como una entidad independiente de las demás facultades”.

Por último, otro experto de la Administración precisó que: *“Una regulación especial, considero que si sería necesaria; sin embargo, ayudaría que en todo caso dicho numeral 2 del Art. 88 del Código Tributario se precise a qué tipo de prescripción se refiere”*.

Respecto a la posición minoritaria, los entrevistados señalaron que, si bien el numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario no brinda mayores alcances sobre la presentación de la declaración rectificatoria, consideraron que habiéndose interpretado la norma por el Tribunal Fiscal ya no resulta necesaria una regulación especial de dicho plazo.

Así tenemos que una de las entrevistadas de la Administración Tributaria señaló:

“No considero necesario que se emita una norma si es que está va a contener lo mismo que en la práctica se ha venido entendiendo de acuerdo a lo establecido por el Tribunal Fiscal y en el mismo sentido en que se ha venido resolviendo en las instancias de la Administración Tributaria”.

De otro lado, en cuanto al análisis documental que comprende el marco legal vigente, la jurisprudencia y las fuentes bibliográficas tenemos que, conforme al artículo 59 del Código Tributario peruano, la determinación de la obligación tributaria puede ser iniciada por el deudor tributario o bien por la Administración Tributaria y consiste en verificar si ha ocurrido el hecho considerado como productor de la obligación tributaria, indicar la base imponible y el importe del tributo a pagar. Como bien señaló Saavedra (2019) por la determinación se establece la obligación para un determinado caso en donde se ha identificado al contribuyente, el hecho generador y la dimensión del tributo a pagar.

En efecto, la determinación iniciada por el deudor tributario conforme al artículo 60 del Código Tributario, se materializa a través de la presentación de la declaración tributaria que presenta ante la Administración Tributaria dentro de los términos previstos para cada tributo. Luego, tenemos que el numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario ha previsto que dicha declaración puede ser sustituida o rectificadora, esta última, dentro del plazo de prescripción.

La prescripción conforme a lo señalado por García (2011) es una institución jurídica que tiene por efecto modular el transcurso del tiempo sobre la desidia o dejadez de quien no ejerce un derecho y se fundamenta en la seguridad jurídica. En efecto, esta institución ha sido recogida en el Código Tributario peruano y tiene por efecto extinguir la acción mas no la obligación tributaria.

El primer párrafo del artículo 43 del Código Tributario establece que las acciones de la Administración Tributaria para determinar, exigir el pago y sancionar están sujetas a un plazo de prescripción de cuatro años y, en el supuesto que no se haya presentado declaración tributaria, el plazo de prescripción será de seis años. En el caso de las acciones del deudor tributario consistentes en solicitar compensación o devolución prescriben a los cuatro años. Así también, la norma tributaria ha previsto en los artículos 45 y 46, causales de interrupción y de suspensión del plazo de prescripción de cada una de las acciones de la Administración y del deudor tributario.

En el caso de la declaración rectificatoria, el legislador ha prescrito que ésta se realice “dentro del plazo de prescripción”; sin embargo, advertimos que la alusión al término “dentro del plazo de prescripción” no genera certeza respecto a sus alcances y aplicación toda vez que no hace mención a qué plazo de prescripción se refiere; es decir, si nos encontramos ante un plazo de prescripción propio del administrado como también se ha regulado para las acciones de solicitar compensación o devolución, esta última sobre pagos indebidos o en exceso o créditos por tributos con el respectivo señalamiento del inicio del cómputo o; si por el contrario, la norma hace referencia al plazo de prescripción de la Administración Tributaria y, de tratarse de esta, ante qué tipo de plazo de prescripción nos encontraríamos, ello por cuanto el Código Tributario vigente contempla plazos de prescripción diferenciados para las acciones de determinar, exigir el pago de la deuda y sancionar, cada una con sus propias causales de interrupción y suspensión.

La redacción imprecisa e insuficiente de la norma bajo análisis revela una vulneración del principio de seguridad jurídica que, conforme bien lo ha señalado García (2006), demanda del marco tributario disposiciones que contengan derechos y obligaciones tributarias preestablecidas o tasadas que deben ser predecibles para todos los ciudadanos; circunstancia que no se aprecia en el presente caso ya que la norma analizada es imprecisa en su redacción por cuanto, tratándose de la regulación de un plazo prescriptorio, no indica su duración y, en el supuesto de que la norma se refiera a un plazo prescriptorio contemplado en otra norma del mismo Código Tributario, no se ha señalado cuál sería la norma a la que el operador jurídico debe remitirse para así completar el sentido y alcances de la norma de manera inequívoca.

Esta falta de precisión en la norma ha conllevado a que tanto la Administración y el Tribunal Fiscal, vía interpretación, doten de contenido y alcances al numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario, conforme a las resoluciones señaladas en el marco teórico de la presente investigación referentes a la declaración rectificatoria y que, en nuestra consideración, no satisfacen las exigencias del principio de seguridad jurídica toda vez que tal como está redactada y cómo ha sido interpretada, no produce certeza en cuanto a su contenido y alcances.

Así también y más aún, cuando nos encontramos frente a una norma que, por un lado, desarrolla un derecho del deudor tributario previsto en el literal c) del artículo 92 del Código Tributario como lo es el derecho de rectificar y de otro, establece un plazo de prescripción que, por su propia naturaleza y con fundamento en el principio de seguridad jurídica debe ser

explícito, suficiente e inequívoco en cuanto a su contenido, más aún cuando sabemos que la consecuencia jurídica ocasionada por el transcurso del plazo es la extinción de una acción.

Resulta pertinente indicar que al tratarse de una norma que desarrolla el derecho del deudor tributario de presentar su declaración rectificatoria, además también se estaría infringido lo dispuesto en la norma IV del Título Preliminar que prescribe que únicamente por Ley o por Decreto Legislativo se puede normar o regular los procedimientos administrativos referidos a derechos o garantías del deudor tributario; ello en el entendido que el derecho de rectificar y, consecuentemente, el plazo para hacerlo, debe contar con una regulación expresa en la ley, situación que no se aprecia.

De otro lado, respecto a lo señalado por el Tribunal Fiscal en la RTF 10623-5-2014 cuando interpreta que el plazo de prescripción del numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario no es un plazo de prescripción del contribuyente sino que la norma hace referencia al plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar, resulta una interpretación insuficiente y además adolece de una debida motivación, pues el único fundamento que se expone, es que la razón por la que se considera dicho plazo es para que la Administración no se vea imposibilitada de verificar y determinar una obligación en caso el contribuyente presente una declaración rectificatoria fuera del plazo de prescripción de la Administración para determinar y ante la re determinación de la obligación tributaria, el contribuyente invoque la prescripción.

Ahora bien, no en todos los casos el Tribunal Fiscal ha procedido de la misma manera, pues hemos citado algunas RTF como la N° 10221-5-2010, N° 08379-3-2011, N° 9898-8-2017 donde se advierte que el Tribunal Fiscal ha pretendido que la Administración verifique si concurren causales de interrupción o suspensión de la acción para exigir el pago de la deuda para efectos de evaluar si una declaración rectificatoria ha sido presentada oportunamente, como ocurre con la notificación de una orden de pago o de una resolución coactiva.

Otro hecho advertido es que el Tribunal Fiscal considera que para efectos de verificar el plazo de prescripción a que hace referencia el numeral 2 del artículo 88 del Código la Administración debe revisar si es que han concurrido las causales de interrupción y de suspensión del plazo de prescripción contempladas en los artículos 45 y 46 del Código Tributario.

Al respecto, si bien podría decirse que para el cómputo del plazo de prescripción de la acción de determinación de la Administración Tributaria debe considerarse la aplicación de causales

de interrupción y de suspensión del plazo y, que ello se justifica en la medida que la Administración no debe verse perjudicada ni limitada en su accionar por actuaciones del deudor tributario, cabe preguntarnos si para el cómputo del plazo de una acción que corresponde exclusivamente al contribuyente y que además es potestativa, se justifica que ese plazo se vea interrumpido o suspendido y, como consecuencia de ello, se extienda en el tiempo para que el deudor tributario rectifique una declaración que en principio estuvo obligado a presentar en un plazo perentorio y que constituye una obligación legal en su calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria y que deriva del deber de colaboración al que se encuentra sujeto.

En nuestra opinión, consideramos que bajo la consideración de que la Administración persigue un interés público, entendido por el Tribunal Constitucional peruano como aquello que beneficia a todos y que es equivalente al interés general (RTC 0090-2004-AA/TC, fundamento 11), se justifica la aplicación de causales de interrupción y de suspensión del plazo de la Administración para que ésta pueda llevar a cabo su acción de determinación de la obligación tributaria, situación que no se predica del deudor tributario pues éste ya cumplió con presentar su declaración tributaria en el plazo establecido constituyendo la presentación de declaración rectificatoria una segunda oportunidad con la que cuenta para corregir su declaración tributaria que fue presentada con anterioridad por mandato legal.

Consecuentemente, consideramos que no existe justificación alguna para que el plazo de presentación de una declaración rectificatoria se vea interrumpido o suspendido por causales ideadas en función de los intereses de la acción de determinación la Administración y, sustentadas en su mayoría, en actuaciones del mismo deudor tributario. Por tanto, no existen argumentos para beneficiar al deudor tributario con la aplicación de causales de interrupción o de suspensión para efectos de extender el plazo de presentación de una declaración rectificatoria; por el contrario, establecer un plazo desvinculado de la acción de la Administración propiciaría que los contribuyentes actúen de una forma más diligente cuando presenten su declaración tributaria además de incentivar una forma de actuación más responsable al declarar correctamente los tributos.

Estando a todo lo señalado precedentemente, podemos indicar como bien lo hace Garret (2015), que la autodeterminación encuentra sustento en el deber de colaboración que tiene todo ciudadano frente a la Administración Tributaria, considerando que ello implica una traslación de responsabilidad hacia estos; por lo que, nosotros debemos agregar que la presentación de la declaración rectificatoria al consistir en la modificación de la declaración del contribuyente,

mantiene ese deber de colaboración frente a la Administración, de lo que se colige que el Estado tiene la potestad de decidir hasta cuándo debe cumplirse tanto el deber de declarar, y por ende, la posibilidad de rectificar una declaración, sin que sea necesario realizarla en función a los plazos de la Administración.

Lo expuesto precedentemente, concuerda con lo señalado por Guzmán (2019), cuando afirma que la autodeterminación implica reconocer un sistema de competencias diseñadas para los particulares a fin de que realicen la función de determinación, constituyendo ésta una obligación. En ese sentido, partiendo de que la autodeterminación compete exclusivamente al deudor tributario y se configura como una obligación legal; podemos señalar que la presentación de una declaración rectificatoria no es una obligación legal, sino más bien es potestativa y en buena cuenta constituye una oportunidad conferida al deudor tributario para modificar la declaración tributaria previamente presentada; por lo que, las reglas para el plazo de su presentación deben ser evaluadas en función a éste y no en función a la Administración, claro está, sin que dicha regulación limite o impida a la Administración cumplir con sus acciones.

En cuanto a la prescripción tenemos que, del análisis de la institución de la prescripción en el Código Tributario peruano, como bien lo ha señalado Ortiz de Oré (2019), las normas que la regulan son de carácter procesal toda vez que tienen por efecto extinguir las acciones de la Administración y del deudor tributario conforme a los plazos señalados en su artículo 43. Además, se reafirma lo señalado por la doctrina y la jurisprudencia de que la prescripción busca otorgar seguridad jurídica a los sujetos para evitar mantener de manera indefinida situaciones.

En igual sentido, respecto a la seguridad jurídica, Martínez (2015), precisa que el principio de seguridad jurídica demanda un marco jurídico estable y claro, siendo que la seguridad jurídica presenta como presupuestos la previsión, la estabilidad y la publicidad, circunstancia que, luego del análisis efectuado en esta investigación, no se aprecia de la regulación en el Código tributario del plazo de presentación de la declaración rectificatoria “dentro del plazo de prescripción”; lo cual nos permite colegir que configura una afectación al principio de seguridad jurídica.

Por tanto, consideramos que la norma contenida en el numeral 2 del artículo 88 que regule el plazo de prescripción de la presentación de la declaración rectificatoria debe ser clara, explícita e inequívoca para que pueda cumplirse con las exigencias del principio de seguridad jurídica que es de orden constitucional y que además tiene una relevancia especial en materia

tributaria, en donde el deudor tributario se encuentra en una situación de sujeción respecto de la Administración y, en donde el objeto de la obligación es una prestación de dar una suma de dinero al Estado para el cumplimiento de sus fines.

A efectos de corregir la redacción de la norma que regula la presentación de la declaración rectificatoria en nuestro Código Tributario, podría tomarse como referencia el Modelo del Código Tributario del 2015 propuesto por el CIAT que sí contiene dentro de sus disposiciones un plazo expreso de prescripción para el ejercicio del derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones; o, como también se ha regulado en el Código Tributario ecuatoriano, que establece el plazo de un año para presentar la declaración que rectifique la declaración inicial computado desde la fecha de su presentación, ello sin tener la necesidad de vincularlo o relacionarlo con el plazo de la Administración.

Consideramos que, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, en lugar de un plazo de prescripción, lo más acertado sería establecer un plazo de caducidad conceptuada dicha institución como: “una causa de extinción de derechos subjetivos por el transcurso del tiempo y como efecto de su falta de ejercicio en el plazo que debe ser ejercitado” (Vidal, 2002, p. 237). Se propone un plazo de caducidad toda vez que, en virtud de esta institución y a diferencia de la prescripción extintiva, el deudor tributario perdería no sólo la acción, sino también el derecho a presentar su declaración rectificatoria, por lo que no se justificaría recurrir a un plazo de prescripción por el que sólo se extingue la acción mas no el derecho.

En ese sentido, se propone un plazo razonable de caducidad por el término de dos años para la presentación de la declaración rectificatoria computado desde la fecha de presentación de la declaración tributaria, vencido el cual el deudor tributario pierde la acción y el derecho presentar una declaración rectificatoria.

Asimismo, este plazo de caducidad expreso debe estar regulado en el mismo numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario referido a la declaración rectificatoria, que además resulta adecuado incluso por ubicación sistemática de las normas del Código Tributario y de esta forma, no estaría vinculado a los plazos de prescripción del artículo 43 del Código Tributario, que sí regula otras acciones del contribuyente sujetas a plazo de prescripción.

Consideramos que con esta propuesta se fortalecería el cumplimiento diligente y responsable del deudor tributario para la presentación de su declaración tributaria y su declaración rectificatoria, quien tendría que mejorar sus procedimientos y controles para presentar

correctamente sus declaraciones ante la Administración Tributaria en beneficio del interés fiscal.

VI. Conclusiones

1. Conforme al Código Tributario peruano, por el acto de determinación de la obligación tributaria el deudor tributario, cuando se trata de autoliquidaciones, o; la Administración Tributaria a través del ejercicio de su facultad de fiscalización, se identifica el hecho generador de la obligación tributaria, el sujeto pasivo; así como, se establece la base imponible y el importe del tributo a pagar.
2. La institución de la prescripción regulada en el Código Tributario tiene por objeto extinguir la acción más no la obligación tributaria. Así, el artículo 43 contempla plazos de prescripción de las acciones de determinar, exigir el pago y sancionar que corresponden a la Administración Tributaria; así como, plazos de prescripción de las acciones del deudor tributario consistentes en efectuar o solicitar compensación y solicitar devolución. Asimismo, a estos plazos de prescripción le son aplicables causales de interrupción y de suspensión conforme a lo previsto en los artículos 45 y 46 del Código Tributario, respectivamente. No se ha considerado expresamente un plazo de prescripción de la acción del deudor tributario para presentar declaración rectificatoria; no obstante, el numeral 2 del artículo 88 precisa que la presentación de la misma ha de realizarse dentro del plazo de prescripción sin brindar mayor detalle de su contenido y alcances.
3. El principio de seguridad jurídica es un principio general del Derecho implícito en la Constitución Política del Perú de 1993, conforme a lo señalado por el Tribunal Constitucional, informa el ordenamiento jurídico y, en materia tributaria, permite a los deudores tributarios predecir las actuaciones de los poderes públicos que ejercen potestad tributaria; así como, exige que las normas tributarias expresen certeza de su contenido y alcances.
4. Resulta conveniente establecer una regulación especial con un contenido explícito e inequívoco del plazo para la presentación de la declaración rectificatoria del deudor tributario sin vincularlo al plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria.
5. La regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria con la fórmula “dentro del plazo de prescripción”, conforme al numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario, vulnera el principio de seguridad jurídica al no ofrecer certeza sobre su

contenido y alcances para efectos de su adecuada aplicación por cuanto: 1) no señala a cuál de las acciones sujetas a plazo de prescripción previstas en el artículo 43° del Código Tributario se refiere; 2) no indica si se trata de un plazo de prescripción del deudor tributario distinto al de las acciones señaladas en el tercer párrafo del artículo 43° del Código Tributario; 3) no precisa fecha de inicio y fecha de término del plazo; y, 4) no señala si corresponde aplicar o no causales de interrupción y de suspensión del plazo prescriptorio.

VII. Recomendaciones

Estando a las conclusiones a las que se ha arribado, se recomienda establecer en el Código Tributario peruano una regulación propia del plazo del deudor tributario para presentar su declaración rectificatoria, tal como sí lo ha contemplado el Modelo del Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT (2015) que, en el literal e) del artículo 66, sobre plazo general de prescripción, establece un plazo expreso de prescripción del derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones; o, como también se ha regulado en el Código Tributario ecuatoriano (2005) que, en el segundo párrafo de su artículo 89 ha establecido que la declaración efectuada podrá ser rectificada en el plazo de un año siguiente a su presentación, siempre que la Administración no haya establecido ni notificado el error.

Por tanto, se recomienda la regulación en el Código Tributario peruano de un plazo específico para la acción de rectificar del deudor tributario que no se encuentre vinculado a las acciones de la Administración Tributaria, ni sujeto a causales de interrupción y de suspensión; toda vez que, debe partirse de la consideración de que se trata de una oportunidad para el deudor tributario dado que, en principio, éste se encontraba obligado a la presentación correcta de la declaración tributaria dentro de un plazo perentorio por mandato legal.

En ese sentido, se propone como recomendación establecer un plazo de caducidad por el término de dos años para la presentación de la declaración rectificatoria computado desde la fecha de presentación de la declaración tributaria, sin que esta propuesta implique una vulneración de sus derechos. Se propone un plazo de caducidad por cuanto en virtud de esta institución y, a diferencia de la prescripción extintiva, el deudor tributario perdería no sólo la acción, sino también, el derecho a presentar su declaración rectificatoria.

Asimismo, este plazo debe mantenerse como un plazo expreso de caducidad en el mismo numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario, que además resulta más adecuado incluso por ubicación sistemática, toda vez que no estaría relacionado a los plazos de prescripción regulados en el artículo 43 del Código Tributario.

Consideramos que con esta propuesta se fortalecería el cumplimiento diligente y responsable del deudor tributario para la presentación de su declaración tributaria y de su declaración rectificatoria, quien tendrá que mejorar sus procedimientos y controles para presentar correctamente sus declaraciones ante la Administración Tributaria en beneficio del interés fiscal.

VIII. Lista de referencias

- Agencia Estatal Española (2003). *Ley 58/2003, Ley General Tributaria*. Recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>
- Agencia Estatal Española (2007). *Real Decreto 1065/2007, Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*. Recuperado de: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2007-15984
- Bravo, J. (2003). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima, Perú: Palestra Editores.
- Bustamante, J. (2019). *Las acciones inductivas de la SUNAT y la vulneración a los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento del contribuyente*. Tesis para optar el grado académico de maestro en Tributación y Fiscalidad Internacional. Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo. Recuperado de: https://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/2234/3/TM_BustamanteTorresJean.pdf
- Cabanellas, G. (1979). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (1981). *Código Fiscal de la Federación de México*. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf
- Carvalho, P. (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21va. Ed. Sao Pablo: Saraiva.
- CIAT (2015). *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Recuperado de: https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1
- De Castro y Bravo, F. (1972). *Temas de Derecho Civil*. Madrid: Gráficos Marisal.
- Durand, L. & Arbieto, H. (2019). *La prescripción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?* En Themis, Revista de Derecho N° 76. Lima: Themis. Recuperado de: <https://doi.org/10.18800/themis.201902.007>

- García, C. (2000). *El Principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Editorial Marcial Pons.
- García, C. (2006). *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*. *Derecho & Sociedad*, (27), 28-41. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150>
- García, C. (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de presentación de los tributos*. Madrid: Marcial Pons.
- Garret, J. (2015) *La prescripción tributaria como límite temporal a la facultad de fiscalización*. (Trabajo de Investigación para optar el grado académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal). Universidad de Lima. Recuperado de: <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9485>
- Giuliani, C. (2004). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Gobierno de Ecuador. 2018. *Código Tributario Ecuatoriano*. Recuperado de: <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>
- Guerra, J. (2019). *Determinación de la obligación tributaria*. En *Código Tributario Comentado*, I. Lima: Ediciones Legales E.I.R.L.
- Guzmán, C. (2019). *El ejercicio de la competencia tributaria privada: propuesta para un análisis semiótico de la autodeterminación tributaria en el Perú*. (Tesis para optar el título de abogada). Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Recuperado de: https://www.academia.edu/36332551/TESIS_Autodeterminaci%C3%B3n_Tributaria
- Huertas, C. (2010). *La prescripción en el Perú*. En la Segunda Edición Oficial del Texto Único Ordenado del Código Tributario: Legislación, Doctrina y Jurisprudencia. Ministerio de Justicia. Lima: Editora Perú.
- Lara Berrios, B. (2009). *El Derecho Tributario*. El Tributo, Chile, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, Documento No.4.
- Martínez, J. (2015). *Elementos para la seguridad jurídica en materia de determinación de precios de transferencia*. (Tesis para optar el grado académico de Magister en Derecho con mención en Derecho Tributario). Universidad Andina Simón Bolívar de Ecuador. Recuperado de: <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4634>

- Montero, J.P. (2006). *La declaración jurada tributaria*. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller, I. Lima: Palestra Editores.
- Montesinos, S. (2019). *De la declaración tributaria*. En Código Tributario Comentado. Vol. 2. Lima: Normas Legales.
- Ortiz de Orué, H. (2019). *Renuncia a la prescripción tributaria*. (Tesis para optar el grado académico de Magister en Derecho Tributario). Universidad Católica del Perú. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/20.500.12404/14104>
- Rivera, F. (2018). *La seguridad jurídica y la Constitución peruana*. En Revista Jurídica, Año 12. Lima: Diario Oficial el Peruano. Recuperado de: <https://elperuano.pe/suplementosflipping/juridica/709/web/pagina02.html>
- Ruiz, F. (2019). *Derecho Tributario: Temas Básicos*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Saavedra, R. (2019). *Determinación de la obligación tributaria*. En Código Tributario Comentado, I. Lima: Ediciones Legales E.I.R.L.
- Sevillano, S. (2019). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. 2° Ed. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (2000). Resolución N° 002-2000/SUNAT. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2000/002.htm>
- Tribunal Constitucional (2002). Expediente N° 0016-2002-AI/TC. Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- Tribunal Constitucional (2003). Expediente N° 0001/0003-2003. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00001-2003-AI%2000003-2003-AI.html>
- Tribunal Constitucional (2003). Expediente N° 2293-2003-AA/TC. Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02293-2003-AA.html>
- Tribunal Constitucional (2004). Expediente N° 0090-2004-AA/TC. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.html>
- Tribunal Constitucional (2008). Expediente N° 02132-2008-PA/TC. Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02132-2008-AA.pdf>

Tribunal Constitucional (2016). Expediente N° 02051-2016-PA/TC. Recuperado de:
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/02051-2016-AA.pdf>

Tribunal Constitucional (2019). Expediente N° 0004-2019-PI. Recuperado de:
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2019/00004-2019-AI%20Admisibilidad.pdf>

Tribunal Fiscal (2003). RTF N° 3859-2-2003. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_03859.pdf

Tribunal Fiscal (2008). Acuerdo de Sala Plena N° 2008-36. Recuperado de:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2008/acuerdo/36-2008.pdf.

Tribunal Fiscal (2008). RTF N° 00161-1-2008. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/1/2008_1_00161.pdf

Tribunal Fiscal (2010). RTF N° 010221-5-2010.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/5/2010_5_10221.pdf

Tribunal Fiscal (2011). RTF N° 08379-3-2011. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/3/2011_3_08379.pdf

Tribunal Fiscal (2011). RTF N° 11952-9-2011. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/9/2011_9_11952.pdf

Tribunal Fiscal (2013). RTF N° 06335-1-2013. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/1/2013_1_06335.pdf

Tribunal Fiscal (2014). RTF N° 10623-5-2014. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/5/2014_5_10623.pdf

Tribunal Fiscal (2015). RTF N° 06655-2-2015. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/2/2015_2_06655.pdf

Tribunal Fiscal (2016). RTF N° 7031-2-2016. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/2/2016_2_07031.pdf

Tribunal Fiscal (2016). RTF N° 8418-2-2016. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/2/2016_2_08418.pdf

Tribunal Fiscal (2017). RTF N° 09898-8-2017. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_09898.pdf

Tribunal Fiscal (2019). RTF N° 09415-2-2019. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/2/2019_2_09415.pdf

Tribunal Fiscal (2019). RTF N° 9160-5-2019. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/5/2019_5_09160.pdf

Vidal, F. (2002). *Prescripción extintiva y caducidad*. 4^{ta} ed. Lima: Gaceta Jurídica.

Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea.

IX. Anexos**GUÍA DE ENTREVISTA A EXPERTOS EN EL TEMA TRIBUTARIO**

Escuela de Posgrado de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo

Programa de Maestría en Tributación y Fiscalidad Internacional

Tema de investigación: “La presentación de la declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción según el Código Tributario y la vulneración del principio de seguridad jurídica”.

Fecha:

Nombre de persona a entrevistar:

Preguntas:

- 1) ¿Considera adecuada la regulación del plazo de presentación de la declaración rectificatoria según el numeral 2 del artículo 88° del Código Tributario, cuando se precisa que ésta debe ser presentada “dentro del plazo de prescripción”, sin especificar el término exacto y a qué tipo de prescripción se refiere? Señale por qué.
- 2) ¿Considera que la forma cómo se ha regulado el plazo de presentación de la declaración rectificatoria según el numeral 2 del artículo 88° del Código Tributario vulnera el principio de seguridad jurídica? Señale por qué.
- 3) ¿Considera necesaria una regulación especial y/o expresa en el Código Tributario del plazo para la presentación de la declaración rectificatoria del contribuyente sin necesidad de relacionarlo al plazo de prescripción de la acción de determinar de la Administración Tributaria conforme a lo ha interpretado el Tribunal Fiscal? Señale por qué.