

Estado de emergencia nacional y suspensión del plazo de prescripción de la acción para cobrar la deuda tributaria

National state of emergency and suspension of the limitation period for the action to collect the tax debt

CÉSPEDES PAISIG, LUIS(*)

SUMARIO: I. Introducción. II. Aspectos generales sobre la prescripción. III. La prescripción tributaria. IV. Estado de emergencia nacional y prescripción tributaria. V. Conclusiones. VI. Lista de referencias.

Resumen: El presente trabajo busca analizar si la declaratoria del estado de emergencia nacional, y la inmovilización social obligatoria, dispuesta por el Poder Ejecutivo puede configurar la causal de suspensión del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria; debido a que la Administración Tributaria se encontraba impedida, por mandato legal, de efectuar la cobranza de la deuda tributaria. En tal sentido se analizará si las normas que regulan el estado de emergencia nacional impiden

(*) Doctorando en Derecho y maestro en Ciencias Económicas con mención en Tributación, por la Universidad Nacional de Cajamarca. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad de San Martín de Porres. Ex funcionario del Servicio de Administración Tributaria de Cajamarca y del Servicio de Administración Tributaria de San Martín de Porres. Docente de los cursos de Derecho Tributario en diversas Universidades. Socio y Líder del área Tributaria del estudio Mejía, Céspedes & Villegas Abogados. Correo electrónico: lcespedes@mejiasaucedo.com.

a la Administración Tributaria ejercer sus funciones o si, por el contrario, esta no las ha ejercido por haberlo decidido de esa manera. Debe tenerse en cuenta que la propia Administración Tributaria, mediante Informe N.º 031-2020-SUNAT/7T0000, de fecha 15 de mayo de 2020, concluyó, convenientemente, que sí se había configurado la causal de suspensión señalada anteriormente y que, mientras dure la cuarentena, la administración se encuentra impedida de ejercer su función de cobranza de las deudas tributarias.

Palabras clave: Deuda tributaria, cobranza, prescripción, suspensión, Estado de Emergencia Nacional.

Abstract: *The present work seeks to analyze whether the declaration of the State of National Emergency, and the compulsory social immobilization, ordered by the Executive Power, can configure the cause of suspension of the statute of limitations of the action to demand the payment of the tax obligation; because the Tax Administration is prevented, by legal mandate, from considering the collection of the tax debt. In this sense, it will be analyzed whether the norms that regulate the State of National Emergency prevent the Tax Administration from exercising its functions or, on the contrary, it has not exercised them because it has so decided. It should be taken into account that the Tax Administration itself, through Report No. 031-2020-SUNAT/7T0000, dated May 15, 2020, conveniently concluded that the cause of suspension indicated above had been configured and that, while it lasts quarantine, the Administration is prevented from exercising its function of collection of tax debts.*

Key words: *Tax debt, collection, prescription, suspension, State of National Emergency.*

I. Introducción

Debido al riesgo de propagación y contagio del virus SARS CoV-2, causante de la enfermedad denominada COVID-19, el Estado Peruano adoptó una serie de medidas a efectos de establecer mecanismos inmediatos para la protección de la salud y la vida de la población y minimizar el impacto sanitario que podría generar el virus; una de las medidas adoptadas consistió en declarar el Estado de Emergencia Nacional (EEN) y disponer el aislamiento social obligatorio (cuarentena). Estas medidas implicaban la limitación del derecho de libertad de tránsito de las personas, restringiendo el ejercicio de este derecho únicamente a aquellos que brindaban bienes o servicios calificados como esenciales en la misma norma.

Si bien el ejercicio de las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria no fueron consideradas como «esenciales»; no ha quedado claro si es que este hecho impedía a la Administración Tributaria el desarrollo de las mismas; o si, por el contrario, ésta podría ejercerlas adoptando las medidas de seguridad pertinentes y respetando las normas que, en el marco del EEN, se puedan emitir.

Determinar lo anterior es importante; toda vez que, si aceptamos como válida la primera opción, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se suspendería mientras dure el EEN; por el contrario, si consideramos que la segunda opción es la correcta, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago habría seguido corriendo y, por ende, no podría alegarse causal de suspensión alguna.

Recordemos que el literal e) numeral 2) del artículo 46 del T.U.O. del Código Tributario, aprobado mediante D.S. N.º 133-2013-EF (en adelante Código Tributario), precisa que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal. Al respecto, con fecha 15 de mayo de 2020, la SUNAT ha emitido el informe N.º 031-2020-SUNAT/7T0000, en el cual concluye que la declaratoria de EEN y el aislamiento social obligatorio (cuarentena) dispuesto por el Gobierno Nacional a través del Decreto Supremo N.º 044-2020-PCM y normas ampliatorias, suspende el plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria, durante el tiempo que dicha declaratoria impida a esta cumplir con la referida función.

En las líneas siguientes procederemos a analizar si la conclusión a la que arriba la Administración Tributaria es correcta; para lo cual iniciaremos revisando algunos conceptos generales vinculados con la prescripción en materia tributaria.

II. Aspectos Generales sobre la prescripción

La prescripción es una institución jurídica de larga data y que encuentra sustento en el principio de seguridad jurídica, la cual surgió con el objeto de poder solicitar la atribución de consecuencias jurídicas al transcurso del tiempo; estas consecuencias jurídicas eran de dos tipos, una relacionada con el reconocimiento de derechos; y la otra vinculada con la extinción de facultades. Así, a la primera se la denominó prescripción adquisitiva, mientras que a la segunda se la denominó prescripción extintiva.

El reconocimiento de la prescripción se remonta al derecho romano, razón por la cual su aplicación más antigua la encontramos en el derecho civil. En efecto, nuestro Código Civil reconoce la prescripción adquisitiva del derecho de propiedad de bienes muebles e inmuebles en sus artículos 950 y 951; mientras que regula la prescripción extintiva en sus artículos 1989 al 2002. Cabe señalar que el presente trabajo se centrará en la prescripción extintiva, y a ella nos referiremos cuando usemos el término «prescripción».

En el campo del derecho administrativo, el Tribunal Constitucional ⁽¹⁾ ha señalado que:

La prescripción es aquella institución jurídica que, mediante el transcurso del tiempo, extingue la acción, dejando subsistente el Derecho que le sirve de base, institución cuyo concepto es plenamente aplicable tanto en Derecho Público como en derecho privado, en el sentido de que, si la ley otorga un plazo dentro del cual un particular o el Estado puede recurrir ante un órgano que tiene competencia para resolver un determinado petitorio, y este se vence, es imposible, por esa vía, obtener pronunciamiento alguno.

Existe otra figura jurídica con la que a veces se confunde la prescripción; esta es la caducidad. En términos sencillos se sostiene que la prescripción extingue la acción, mientras que la caducidad extingue la acción y el derecho. Si bien, estas son las principales diferencias, existen otras; tales como que la prescripción se declara únicamente a pedido de parte, mientras que la caducidad se declara de oficio; por otra parte, la prescripción admite causales de suspensión e interrupción, mientras que la caducidad no admite tales interferencias en el cómputo de los plazos.

Silvia Quintana (2016, p. 227), citando a Adriana Martín, señala que se puede definir a la prescripción como la extinción de un derecho subjetivo por la inercia prolongada de su titular o la ausencia de reconocimiento del deudor, y a la caducidad como la extinción prolongada por el transcurso del término fijo señalado por ley, el cual transcurrido, ya no puede ser ejercitado.

III. La prescripción tributaria

3.1. Regulación del Código Tributario

El Código Tributario regula la prescripción en su libro primero sobre «La Obligación Tributaria», título III referido a la «Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria», capítulo IV. En principio, existe un error conceptual en el Código Tributario, toda vez que regula a la prescripción junto con las formas de extinción de la obligación tributaria; cuando, como se ha señalado anteriormente, la prescripción únicamente extingue facultades o acciones, más no el derecho en sí. En tal sentido la prescripción extinguirá la facultad, entre otras, de exigir el pago de la obligación tributaria, pero no extinguirá a la obligación misma.

Esta última afirmación puede ser corroborada con el artículo 49 del Código Tributario, en el que se precisa que el pago voluntario de la obligación prescrita no da

derecho a solicitar la devolución de lo pagado. Ello debido a que, si bien la prescripción imposibilitaría a la Administración Tributaria a ejercer acciones destinadas al cobro de la obligación tributaria, al no haberse extinguido esta, el propio deudor tributario podría satisfacerla voluntariamente. Al respecto debe tenerse en cuenta que:

La denominada prescripción en materia tributaria, es del tipo extintivo o liberatorio, que consiste en la extinción por el transcurso del tiempo de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria, así como la fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria. Lo que no extingue es el derecho de crédito, razón por la cual no estamos frente a una forma de extinción de la obligación tributaria. (Bravo, 2010, p. 391)

Aclarado el tema anterior, debemos indicar que la prescripción extingue facultades o acciones tanto de la Administración Tributaria, como del deudor tributario. Respecto de la Administración Tributaria se extinguen las acciones de: a) Determinar la obligación tributaria, b) Exigir el pago de la obligación tributaria, c) Imponer sanciones y d) Efectuar la compensación de oficio⁽²⁾. Por parte del deudor tributario lo que extingue la prescripción es la facultad de solicitar la compensación o devolución de los tributos pagados indebidamente.

Los plazos de prescripción van de cuatro años; en el caso de tributos respecto de los cuales se haya presentado declaración jurada, o respecto de los que no exista la obligación de presentar tal declaración (e.g. el impuesto de alcabala). Se computarán seis años cuando existiendo la obligación de presentar la declaración jurada no se haya cumplido con esta obligación; y, finalmente, diez años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado los tributos retenidos o percibidos.

Como se ha señalado anteriormente, la prescripción puede ser declarada únicamente a pedido del deudor tributario, y esta puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial. Adicionalmente, el cómputo del plazo prescriptorio puede verse afectado por los fenómenos de la suspensión y de la interrupción. Sobre esto hablaremos en los puntos siguientes.

(1) Sentencia recaída en el Expediente N.º 2293-2003-AA/TC fundamento jurídico 4

(2) Si bien expresamente el Código Tributario no menciona que la facultad de la Administración Tributaria de efectuar compensaciones de oficio pueda estar sujeta a plazo de prescripción, ello se infiere de la redacción de los artículos que regulan esta institución jurídica, ya que en ellos se menciona que puede prescribir la acción para solicitar o «efectuar» la compensación; siendo que de conformidad con el artículo 40 del Código Tributario existen tres formas de compensación: (i) Automática, (ii) De oficio y (iii) A solicitud de parte.

3.2. Momento para deducir la prescripción

El artículo 48 del Código Tributario señala expresamente que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial. Nótese que no se ha restringido el tipo de procedimiento dentro del cual se puede invocar la prescripción. El libro tercero del Código Tributario regula los «procedimientos tributarios», habiéndolos dividido en procedimiento de Cobranza Coactiva (Título II), procedimientos contenciosos (Título III) y procedimientos no contenciosos (Título V); y dentro de los contenciosos tenemos la reclamación tributaria (Capítulo II) y la apelación y la queja (Capítulo III); en tal sentido, en todos estos procedimientos se podría invocar la prescripción.

El Tribunal Fiscal ha establecido en diversas resoluciones, como las N.º 09020-5-2001, N.º 10418-1-2013 y N.º 05000-8-2016, entre otras, que la prescripción puede invocarse en vía de acción, iniciando un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la obligación tributaria; o en vía de excepción, como un medio de defensa previa dentro de un procedimiento contencioso en el que se busque deslegitimar la pretensión de la administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

La prescripción también puede alegarse al interior de un procedimiento de cobranza coactiva; en este punto el Tribunal Fiscal ha emitido una serie de resoluciones a fin de precisar el tema. Así, mediante resolución N.º 01194-1-2006, se fijó como criterio de observancia obligatoria que procede que en vía de queja el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre la prescripción de la Acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva; siempre y cuando, previamente, el deudor tributario hubiera deducido la prescripción ante el Ejecutor Coactivo, pues solo así se podrá determinar si este infringió el procedimiento de cobranza coactiva.

Luego, mediante resolución N.º 12880-4-2008, que también constituye precedente de observancia obligatoria, se estableció que, si la prescripción se deduce ante el ejecutor coactivo y este le da trámite de solicitud no contenciosa, el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse en vía de queja sobre la prescripción. Precizando un poco ambos criterios, el Tribunal Fiscal emitió la resolución N.º 00226-Q-2016, también como precedente de observancia obligatoria, donde fijó que este tribunal se puede pronunciar en la vía de queja sobre la prescripción, siempre que se haya deducido ante el ejecutor coactivo y este, correspondiéndole a emitir pronunciamiento, omite hacerlo o deniega lo solicitado contraviniendo las normas del Código Tributario.

Finalmente, en un nuevo precedente de observancia obligatoria contenido en la resolución N.º 03869-Q-2016, el Tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

Procede declarar fundada la queja y ordenar que se remita el expediente al Ejecutor Coactivo para que emita pronunciamiento sobre la prescripción (...) si califica como solicitud no contenciosa o recurso de impugnación el escrito presentado ante éste con el fin de que se pronuncie sobre la prescripción cuando la deuda tributaria se encuentra en cobranza coactiva, siempre que el procedimiento iniciado como resultado de dicha calificación se encuentre en trámite.

El gran número de resoluciones del Tribunal Fiscal que fijan criterios de observancia obligatoria con relación a la declaración de la prescripción al interior del procedimiento de cobranza coactiva se debe a que existen diversas resoluciones emitidas sobre este punto y que contienen criterios contradictorios. Otro aspecto importante es el relacionado con que si el ejecutor coactivo se encuentra obligado o no a suspender el procedimiento de Cobranza Coactiva en función a si la prescripción ha sido invocada en la vía de acción o en la de excepción; no entraremos en detalles sobre este punto por exceder la materia del presente trabajo, pero consideramos importante recalcar que:

(...) la pretensión de la prescripción es la misma, sea que se oponga dentro del procedimiento no contencioso, como reclamo o dentro del procedimiento de cobranza, con lo cual corresponde analizar la exigibilidad de la deuda tributaria sea por parte del ejecutor coactivo o del área no contenciosa por cuanto ambos son parte de la Administración Tributaria, y sea que se haya deducido la prescripción como acción o como excepción. En esa medida corresponde que el ejecutor coactivo solo ejerza la facultad de coerción en tanto se haya determinado o resuelto que la deuda es exigible coactivamente. Con estos aspectos se respeta la normativa tributaria y el debido proceso, no afectándose la pretensión que contiene la prescripción y no afectándose los derechos del deudor tributario. (Nava, 2018, p. 288)

Finalmente, la prescripción puede ser alegada dentro de un Proceso Judicial; sin embargo, ello solo sería posible al interior de un proceso contencioso administrativo, y no dentro de un proceso constitucional, como sería el proceso de amparo⁽³⁾.

(3) Al respecto, el Tribunal Constitucional señaló en el fundamento jurídico 16 de la Sentencia recaída en el Expediente N.º 2044-2009-AA/TC que «(...) el ordenamiento jurídico tiene previsto que la oposición de esa prescripción la formule el administrado en sede administrativa

3.3. Interrupción y suspensión de la prescripción

La prescripción puede ser alegada al verificarse el transcurso de los plazos establecidos en el Código Tributario; sin embargo, este plazo puede verse afectado por dos situaciones que interfieren en su continuidad, como son la interrupción y la suspensión. Estas figuras se encuentran recogidas, respectivamente, en los artículos 45 y 46 del Código Tributario; siendo que se ha optado por regular por separado las causales de interrupción y suspensión respecto de cada una de las acciones que se ven afectadas por las mismas, pretendiendo ser lo más precisos posibles; lo cual, a nuestro parecer, es un error, debiendo haberse optado por una regulación más general a fin de evitar dejar vacíos.

«La interrupción de la prescripción significa que el plazo de prescripción transcurrido hasta el momento de aparición de la causa interruptiva se hace irrelevante y solo tras cesar la causa empieza a transcurrir nuevamente el término prescriptorio en un plazo que se inicia nuevamente». (Bravo, 2010, p. 394); este nuevo plazo se computa desde el día siguiente de verificada la causal de interrupción.

Por su parte, «(...) por la suspensión se detiene el curso de la prescripción, pero no se borra el tiempo transcurrido. Una vez que cesa el hecho que motivó la suspensión, al tiempo que transcurre desde ese momento se agrega el ya computado» (Huamaní, 2019, p. 1093).

En la resolución N.º 01065-10-2019, que constituye precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal señaló que:

(...) las causales de interrupción del plazo prescriptorio representan una ponderación entre la seguridad jurídica (fundamento de la prescripción) y la finalidad de la potestad tributaria (que justifica el actuar de la administración) y que la suspensión del cómputo del plazo de la prescripción está prevista a favor de quien tiene la titularidad de una facultad y que por diversos motivos no puede ejercerla por un tiempo. Así, las causales de suspensión establecidas por el artículo 46 del Código Tributario, reconocen la existencia de supuestos en los que la administración no puede ejercer su facultad de determinación, sanción o cobro.

o judicial, en este último caso en el proceso contencioso-administrativo ante el Poder Judicial (cfr. Título IV del Libro Tercero del Código Tributario), pero no a través de un proceso constitucional especializado en la protección de derechos constitucionales como el amparo».

No vamos a analizar cada una de las causales de interrupción y suspensión reguladas en el Código Tributario, por exceder el objeto del presente trabajo; sin embargo, precisaremos que las causales de interrupción están vinculadas con: a) La notificación de un acto administrativo tributario; b) El inicio de determinados procedimientos no contenciosos tributarios; y, c) El reconocimiento de la obligación. Por su parte, la suspensión se produce mientras se verifique lo siguiente: a) Tramitación de procedimientos contenciosos y no contenciosos tributarios; b) Tramitación de procesos judiciales; c) Desarrollo de la fiscalización tributaria; d) El contribuyente tenga la condición de no habido; y, e) La Administración Tributaria se encuentre impedida, por una norma legal, de efectuar la cobranza de la deuda tributaria. Esta última causal de suspensión será analizada en el punto siguiente.

3.4. La suspensión de la prescripción por la imposibilidad legal de la Administración de ejercer la cobranza de la deuda tributaria

El numeral 2) del artículo 46 del Código Tributario regula las causales de suspensión del plazo de prescripción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria, habiendo previsto, entre otras causales, que este plazo se suspende «e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal».

De la lectura de la causal señalada, se advierte que a efectos de que se suspenda el cómputo del plazo prescriptorio deberán verificarse dos hechos concomitantes; a saber: (i) La Administración Tributaria debe encontrarse imposibilitada de efectuar acciones de cobranza de la deuda tributaria; y (ii) Que la imposibilidad haya sido impuesta por una norma legal. Es decir, la norma legal, de manera expresa, debería establecer una limitación a la Administración Tributaria, impidiéndole ejercer la cobranza en supuestos concretos.

Esta causal de suspensión no se encontraba contemplada inicialmente en el Código Tributario, siendo incluida mediante el Decreto Legislativo N.º 953; al revisar la Exposición de Motivos de la norma aludida, se puede encontrar como fundamento para la inclusión de dicha causal de suspensión el siguiente:

Tal es el caso previsto en el numeral 18.1 del artículo 18 de la Ley General del Sistema Concursal⁽⁴⁾, en la que se señala que la autoridad que conoce

(4) Con relación a la suspensión del cómputo de la prescripción debido a que la Ley del Sistema Concursal, Ley N.º 27809, impide a la Administración Tributaria ejercer su facultad de cobranza, puede revisarse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 2511-3-2014, N.º 9835-1-2014, entre otras.

procedimientos coactivos, entre otros, «... no ordenará, bajo responsabilidad cualquier medida cautelar que afecte su patrimonio, y si ya están ordenadas se abstendrán de trabarlas»; así como en las normas que conceden beneficios tributarios como el RESIT (Num. 11.2 del Art. 11 del Reglamento de la Ley de reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias aprobado por el D.S. N.º 064-2002-EF) y el SEAP (Num. 12.2 del Art. 12 del Reglamento de la Ley que establece el sistema especial de actualización y pago de deudas tributarias exigibles al 30-08-2002 aprobada por el D.S. N.º 101-2001-EF) que establecieron la suspensión temporal de medidas cautelares o la ejecución de las medidas existentes al presentarse la solicitud de acogimiento a dichos regímenes.

Como se advierte, la causal de suspensión bajo comentario fue incluida tomando en cuenta normas concretas que impedían expresamente a la Administración Tributaria trabar alguna medida cautelar o ejecutar las ya trabadas.

Lo mismo sucede, por ejemplo, con lo establecido en el artículo 1 del Decreto Ley N.º 25604, donde se establece que no serán susceptibles de embargos preventivos ni de cualquier otra medida cautelar, sin excepción, los bienes que sean de propiedad, o que estén en posesión, de las empresas que conforman la actividad empresarial del estado y que hayan sido o sean declaradas en liquidación; estas disposiciones son aclaradas; posteriormente mediante D.S. N.º 08-95-PCM se precisó que tal disposición es aplicable a cualquier medida y procedimiento, incluyendo a los administrativos sin distinción de clase; y finalmente mediante D.S. N.º 008-97-PCM con el que se precisó que tales disposiciones son aplicables a las medidas establecidas en el Código Tributario. Como se advierte, estas normas impiden expresamente a la Administración Tributaria a ejercer su facultad de cobranza, por lo que el plazo de prescripción se suspendería⁽⁵⁾.

Queda claro, entonces, que la causal de suspensión bajo análisis requiere, necesariamente, que una norma legal impida de manera expresa a la Administración Tributaria el ejercicio de su facultad de cobranza de las deudas; interpretar de otro modo, sería contravenir lo dispuesto por la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, donde se ha establecido que vía interpretación no pueden extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la Ley.

Es pertinente indicar, con relación a si los supuestos de suspensión son taxativos o no; vale decir, si el decurso prescriptorio se pueda suspender solo por

(5) Al respecto puede revisarse el Informe N.º 234-2005-SUNAT/2B0000, donde se analiza la suspensión del plazo de prescripción de la acción para efectuar el cobro de la deuda tributaria, en los diversos supuestos contemplados en el Decreto Ley N.º 25604.

las causas indicadas en la ley o pueda considerarse también suspendido por otras circunstancias análogas no tipificadas; que se debe optar por la taxatividad, ello en atención a que las normas sobre suspensión son excepcionales y como tales no aplicables por analogía (Ariano, 2010, p. 214).

IV. Estado de Emergencia Nacional y prescripción tributaria

4.1. ¿La Administración Tributaria se encuentra impedida de cobrar la deuda tributaria?

Con fecha 15 de mayo de 2020, la Intendencia Nacional Jurídico Tributaria de la SUNAT emitió el Informe N.º 031-2020-SUNAT/7T0000, en el cual concluyen lo siguiente:

La declaratoria de Estado de Emergencia Nacional y el aislamiento social obligatorio (cuarentena) dispuesto por el Gobierno Nacional a través del Decreto Supremo N.º 044-2020-PCM y normas ampliatorias, suspende el plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria, durante el tiempo que dicha declaratoria impida a esta cumplir con la referida función.

Dentro de los argumentos que sustentan la conclusión arribada, encontramos los siguientes:

- El artículo 4 del D.S. N.º 044-2020-PCM regula que durante el EEN se pueden realizar una serie de actividades consideradas esenciales; siendo que «(...) dentro de las actividades esenciales a que se refiere el citado artículo 4, no se encuentran contempladas aquellas que realiza la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) para exigir el pago de la deuda tributaria».
- Durante el EEN las personas únicamente pueden circular por las vías de uso público para la prestación y acceso a los servicios y actividades esenciales, «(...) no encontrándose contempladas dentro de tales actividades las desarrolladas por la SUNAT para exigir el pago de la deuda tributaria».
- Dado que la actividad que desarrolla la SUNAT para exigir el pago de la obligación tributaria no se encuentra contemplada dentro de aquellas calificadas como esenciales y que pueden ser realizadas durante la vigencia del EEN, se puede afirmar que mientras tales medidas, dispuestas por una norma legal, impidan a la SUNAT efectuar la cobranza de la deuda tributaria, se suspenderá el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.

El razonamiento seguido por la Administración Tributaria es el siguiente: (i) Existe una norma legal que declara el EEN y el aislamiento social obligatorio; (ii) Esta norma solo faculta la realización de una serie de actividades consideradas esenciales, dentro de las cuales no se encuentran las acciones de cobranza que pueda ejercer la SUNAT; (iii) La circulación por las vías de uso público se restringe a la prestación y acceso a los servicios y actividades esenciales; en consecuencia: la Administración Tributaria se encuentra imposibilitada de ejercer sus funciones de cobranza de la deuda tributaria. Es evidente que no existe una correlación entre las premisas y la conclusión a la que arriba la Administración Tributaria.

A mi parecer, lo que se debió determinar no es si las acciones de cobranza de la deuda tributaria que pueda realizar la Administración Tributaria son consideradas o no como actividades esenciales; sino, si las actividades no consideradas esenciales podían ser realizadas o se encontraban suspendidas en su ejecución mientras dure el EEN.

En principio, el artículo 2 del D.S. N.º 044-2020-PCM, publicado el 15 de marzo de 2020, garantiza la adecuada prestación y acceso a los servicios y bienes esenciales regulados en el artículo 4 de la misma norma; así, el referido artículo 4, precisado mediante D.S. N.º 046-2020-PCM, publicado el 18 de marzo de 2020, restringe la circulación por las vías de uso público únicamente para la prestación y acceso a los servicios y bienes esenciales enumerados en el mismo artículo, dentro de las cuales no se encuentran las acciones que podría realizar la Administración Tributaria con el objeto de efectuar la cobranza de la deuda tributaria; sin embargo, ninguna de las normas citadas prohíbe la realización de las actividades no consideradas esenciales.

En efecto, el que las funciones de la Administración Tributaria no hayan sido consideradas como esenciales no implica que estas no se hayan podido desarrollar. Cabe acotar que el mismo día en que se publicó el D.S. N.º 044-2020-PCM se publicó el D.U. N.º 026-2020, el cual regula en su Título II al «Trabajo Remoto», disponiendo en su numeral 17.1 de su artículo 17 lo siguiente: «facúltese a los empleadores del sector público y privado a modificar el lugar de la prestación de servicios de todos sus trabajadores para implementar el trabajo remoto, regulado en el presente Decreto de Urgencia, en el marco de la emergencia sanitaria por el COVID-19».

En tal sentido, en virtud de esta norma, durante la vigencia del EEN las entidades del sector público, dentro de las cuales se encuentra la Administración Tributaria, podrían realizar trabajo remoto y en caso sea imposible realizar dicha modalidad de trabajo, tendrían que aplicar a sus trabajadores licencia con goce sujeta a posterior recuperación de las horas dejadas de laborar. En este punto la pregunta cae de madura, ¿podía la Administración Tributaria realizar trabajo remoto?

El D.U. N.º 026-2020 establece en su artículo 19 que el empleador debe facilitar al trabajador los medios informáticos necesarios para realizar el trabajo remoto, dentro de estos medios informáticos se encuentran los sistemas, plataformas o aplicativos informáticos necesarios para el desarrollo de las funciones⁽⁶⁾. Por otra parte, mediante Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT, modificada mediante Resolución de Superintendencia N.º 242-2017/SUNAT, se regula la notificación por medios electrónicos de los actos administrativos emitidos por dicha Administración Tributaria; siendo que por esta vía se pueden notificar los siguientes actos de interrupción del plazo de prescripción de la acción para efectuar la cobranza de la deuda tributaria: a) Orden de Pago; b) Resolución de pérdida de aplazamiento y/o fraccionamiento, y c) Requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva.

Adviértase que estas son las únicas causales de interrupción del plazo para ejercer la acción de cobranza de la deuda tributaria, reguladas en el numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario, que pueden ser realizadas por la Administración Tributaria; ya que las otras causales de interrupción, que son el reconocimiento de la deuda, el pago parcial de la misma y la presentación de una solicitud de fraccionamiento o alguna facilidad de pago, únicamente pueden ser realizadas por el deudor tributario.

En consecuencia, con la declaratoria del EEN no se prohibió a la Administración Tributaria ejercer sus funciones; sino que esta debería realizarlas mediante la aplicación del trabajo remoto, lo cual le era factible, ya que todos los actos administrativos que puede emitir, y que constituyen causales de interrupción del plazo de prescripción de la acción para cobrar la deuda tributaria, son notificados de manera virtual. Por otra parte, ninguna de las normas emitidas durante el EEN impide, de manera expresa, a la Administración Tributaria el ejercicio de sus facultades de cobranza; siendo que en el peor de los casos solo limitan el ejercicio de dicha facultad; sin embargo, considerando la taxatividad de las causales de suspensión, no nos encontraríamos ante la configuración de la causal de suspensión del plazo de prescripción bajo análisis.

(6) El D.S. N.º 010-2020-TR, que establece disposiciones para el desarrollo del trabajo remoto en el sector privado, y que puede ser aplicado supletoriamente, señala en su artículo 6 numeral 6.2 que «El/la empleador/a debe asignar las facilidades necesarias para el acceso del trabajador a sistemas, plataformas, o aplicativos informáticos necesarios para el desarrollo de sus funciones cuando corresponda, otorgando las instrucciones necesarias para su adecuada utilización, así como las reglas de confidencialidad y protección de datos que resulten aplicables».

4.2. La suspensión de los plazos de tramitación de los procedimientos administrativos

No debe confundirse la suspensión de los plazos de prescripción, y en específico del plazo de prescripción de la acción para efectuar la cobranza de la deuda tributaria analizada en el presente trabajo, con la suspensión de los plazos de tramitación de los procedimientos administrativos dispuesta por el Estado durante el EEN.

En el D.U. N.º 026-2020, mencionado anteriormente, se dispuso la suspensión por treinta días hábiles, contados a partir del 16 de marzo de 2020, del cómputo de los plazos de tramitación de los procedimientos administrativos sujetos a silencio positivo y negativo que se encuentren en trámite. Posteriormente, mediante D.U. N.º 029-2020 se declaró la suspensión por treinta días hábiles, contados a partir del 21 de marzo de 2020, del cómputo de los plazos de inicio y de tramitación de los procedimientos administrativos y de cualquier índole, no comprendidos en los alcances del D.U. N.º 026-2020.

La suspensión de los plazos de inicio y tramitación de los procedimientos administrativos señalados anteriormente fue prorrogada por quince días hábiles mediante D.U. N.º 053-2020 y D.S. N.º 076-2020-PCM. Finalmente, mediante D.S. N.º 087-2020-PCM se prorroga hasta el 10 de junio de 2020 la suspensión del cómputo de los plazos procedimentales a que se refiere los D.U. N.º 026-2020 y N.º 029-2020.

Las suspensiones de plazos aquí indicadas están vinculadas con el inicio de los procedimientos administrativos, o con la tramitación de los procedimientos ya iniciados; mas no influyen en el cómputo de los plazos de prescripción de las facultades de la Administración Tributaria. Téngase en cuenta que no existe un plazo para solicitar la declaración de la prescripción tributaria; por lo que una vez verificado el término del plazo prescriptorio, el deudor tributario podrá, en cualquier momento, invocar la prescripción ganada, ya sea en la vía de acción o en la de excepción; o, si así lo considera pertinente, puede renunciar a la prescripción ganada, por ejemplo, cancelando la deuda.

V. Conclusiones

1. La prescripción tributaria se sustenta en el principio de seguridad jurídica, y faculta al deudor tributario a solicitar que se declare la extinción de las facultades de determinar la obligación tributaria, exigir el pago de la obligación tributaria y aplicar sanciones con las que cuenta la Administración Tributaria.
2. El cómputo del plazo de la prescripción tributaria puede verse afectado por causales de interrupción, que reinician el cómputo prescriptorio, o de sus-

pensión, que inhabilitan o excluyen del cómputo un determinado periodo de tiempo. Estas causales están establecidas en el Código Tributario, y son taxativas, es decir que únicamente pueden aplicarse aquellas que están establecidas en la ley, no aceptando interpretaciones extensivas.

3. Para la configuración de la causal de suspensión establecida en el literal e) del numeral 2) del artículo 46 del Código Tributario se requiere que una norma legal impida, de manera expresa, a la Administración Tributaria el ejercicio de su facultad de cobranza de la deuda tributaria, no siendo suficiente que la norma limite el ejercicio de dicha facultad.
4. La declaratoria del EEN y la inmovilización social obligatoria no impiden el desarrollo de actividades que no hayan sido consideradas como no esenciales, las cuales podrían realizarse en estricto cumplimiento de las normas emitidas durante la vigencia del EEN; tales como el trabajo remoto.
5. La Administración Tributaria se encontraba facultada a continuar con el desarrollo de sus acciones durante el EEN mediante la realización del trabajo remoto; lo cual no le impedía notificar actos destinados a interrumpir el plazo de prescripción de su facultad de cobrar las deudas tributarias; máxime cuando los actos administrativos que tienen dicho efecto siempre han sido notificados mediante sistemas electrónicos.
6. Las normas emitidas durante el EEN no impiden, de manera expresa, a la Administración Tributaria el ejercicio de su facultad de cobranza de la deuda tributaria, por lo que no podría considerarse que durante este EEN se haya configurado la causal de suspensión establecida en el artículo 46 numeral 2) literal e) del Código Tributario.

VI. Lista de referencias

- BRAVO, J. (2010). *Fundamentos del derecho tributario*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- ARIANO, E. (2010). *Causas de suspensión del decurso prescriptorio*. En W. Gutiérrez (Dir.) *Código civil comentado*, T. X. 2.ª ed. Lima, Perú: Gaceta Jurídica. 213-218
- HUAMANÍ, R. (2019). *Código Tributario Comentado*, T. 1. Lima, Perú: Jurista Editores.
- NAVA, J. (2018). *La prescripción y la exigibilidad de la deuda tributaria*. En D. Yacolca y P. de Barros (Eds.), *Derecho procesal tributario, planificación fiscal y penal tributario*. Editora y Distribuidora Ediciones Legales. 279-289.
- QUINTANA, S. (2016). *La prescripción: principales criterios del Tribunal Fiscal*. En M.P. Martínez, C.P. Robles, L.G. Donayre y C.M. Vargas (Eds.), *Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios*. Palestra Editores. 223-248