

La inconstitucionalidad de la PDCT del DL 1421

Para acceder y conocer el informe completo de **Luis Hernández Berenguel**, [dele clic a este enlace para descargarlo](#).

El **Tribunal Constitucional** (TC) se encuentra próximo a pronunciarse respecto a una acción de inconstitucionalidad presentada por el Colegio de Abogados de La Libertad contra la Primera Disposición Complementaria y Transitoria (PDCT) del Decreto Legislativo No. 1421 (DL 1421).

La **PDCT** busca extender la aplicación de una innovativa regla sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción –contenida en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113 2 (DL 1113)– que se vincula a la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de deudas tributarias, generando que dicha regla aplique respecto de plazos prescriptorios que iniciaron su cómputo bajo reglas previamente contempladas en el Código Tributario, y pretendiendo incluso forzar un “reinicio” del cómputo de plazos que podrían haber culminado.

Previamente a la promulgación de la **PDCT**, el Tribunal Fiscal advirtió mediante su Resolución No. 9789-4- 2017 que una pretendida aplicación de esta nueva norma por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat), buscando reformular hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia y que habían determinado plenos efectos jurídicos, resultaba ilegal y retroactiva. Por su

relevancia, esta jurisprudencia fue calificada como de observancia obligatoria.

Es claro que mediante la dación de la **PDCT**, el Ejecutivo hizo caso omiso a lo expuesto por el Tribunal Fiscal y valiéndose de una posterior delegación de facultades por parte del Congreso –excediendo las materias autorizadas–, promulgó una norma contraria a tal precedente.

Ma´s allá de las incidencias previas a su existencia –que decantaban ya su carácter arbitrario–, la Primera Disposición Complementaria y Transitoria es una norma notoriamente inconstitucional.

La prescripción en materia tributaria

La prescripción se justifica en razones de interés público y de seguridad jurídica. En materia tributaria, su propósito es evitar acciones que puedan ejercitarse de manera indefinida. A la vez que constituye una garantía del contribuyente, sanciona el ejercicio tardío por parte de la administración de sus facultades. Su ocurrencia no es una ventaja del contribuyente.

Las normas de prescripción contempladas en el Código Tributario proveen reglas para una puntual aplicación de este instituto – duración, inicio del plazo, causales de interrupción y suspensión–, dotando así de predictibilidad a esta figura, que representa un claro límite al ejercicio de

las facultades de la Administración.

Inicio de cómputo de prescripción de cobro de la deuda y el DL 1113

El artículo 4 de DL 1113 incorporó el numeral 7 en el artículo 44 del Código Tributario para establecer que, en el caso de deudas que se encuentren contenidas en Resoluciones de Determinación o de Multa, el plazo de prescripción de la facultad de la administración para exigir su pago inicia a partir del día siguiente de realizada la notificación de tales valores. Esta norma se encuentra vigente desde el 28 de setiembre de 2012.

A partir de la inclusión de este numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario, en el caso de tributos autodeterminados por el contribuyente, puede entenderse una suerte de desdoblamiento sobre la oportunidad de inicio de cómputo de plazo de prescripción de la facultad para exigir el pago de la deuda tributaria: (i) respecto a la deuda liquidada por el contribuyente en su declaración, el plazo de prescripción iniciará bajo lo dispuesto en los numerales 1 al 4 del artículo 44; y, (ii) en la eventualidad que la Administración revise dicha determinación, el cómputo del plazo respecto a dichas deudas “reliquidadas” iniciará recién a partir de la notificación de los actos de determinación y/o sanción.

No obstante, con anterioridad al DL 1113, según se fijaron las reglas de prescripción en el Código Tributario, era claro que la prescripción de la facultad de determinación, de imponer

sanciones y de exigir el pago de la deuda tributaria iniciaban para todo efecto en una misma oportunidad; y, particularmente, respecto a la facultad para exigir el pago de la deuda tributaria, resultaba indistinto que la liquidación de la deuda sea determinada por el deudor tributario o que eventualmente la deuda se reliquide producto de una fiscalización tributaria; siempre el plazo prescriptivo de la acción de cobro iniciaba bajo lo dispuesto en los ya citados numerales 1 al 4 del Código Tributario.

Esta afirmación no se ampara en una simple interpretación de las normas del Código Tributario previas al DL 1113, siendo ratificada en cómo venía operando la prescripción. Así, el numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario estableció que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpía, entre otros supuestos, por la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa⁴. Si la notificación de estos actos representaba una causal de interrupción del plazo prescriptivo, indudable nos encontramos ante un plazo en curso; por tanto, ya iniciado.

Este enfoque de la prescripción fue plenamente consistente con un sistema tributario en el que la determinación de la obligación tributaria tiene como principal actor al propio contribuyente (autodeterminación), no siendo obligatorio que la determinación pueda modificarse posteriormente por la administración.

Al sobrevenir un cambio en las reglas de prescripción bajo el DL 1113, era mandatorio fijar una interpretación adecuada de esta norma en el tiempo. Precisamente, el Tribunal Fiscal se pronuncia en la ya citada Resolución No. 9789-4-2017

descartando la pretendida aplicación que la Sunat buscaba de esta norma, sobre períodos de prescripción que habían iniciado su cómputo con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del DL 1113.

Dentro del razonamiento del Tribunal Fiscal, se identifican tres elementos que resultan imprescindibles para la configuración de la prescripción, como son “el inicio”, “el cuerpo del plazo” y “el término”. Así, en la medida que la Constitución consagra la teoría de los “hechos cumplidos”, el inicio de un plazo de prescripción ya acaecido –con la dimensión que particularmente mantuvo previo al Decreto Legislativo 1113– no podía ser desconocido o modificado por una norma vigente con posterioridad a dicha situación.

Delegación de facultades legislativas y la PDCT del DL 1421

Meses después de publicada la RTF No. 9789-4-2017, y en el marco de una delegación de facultades (Ley No. 30823), se publicó el DL 14215, incorporando en su Primera Disposición Complementaria y Transitoria lo siguiente:

“Tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de

prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.”

Mediante la Primera Disposición Complementaria y Transitoria se busca aplicar el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, respecto a plazos de prescripción iniciados con anterioridad a la vigencia de esta norma, desconociendo que el plazo para exigir el cobro de la deuda habría iniciado ya bajo lo dispuesto en los numerales 1 al 4 del artículo 44 del Código Tributario.

Un primer aspecto sobre el cual el Tribunal Constitucional deberá pronunciarse, es si la norma decretada por el Ejecutivo excedió o no los parámetros establecidos por la Ley autoritativa.

Ma´s allá de temas muy específicos, mediante la Ley No. 30823 el Congreso de la República delegó facultades con el fin de “establecer modificaciones a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes (...)”. Entonces, se autorizó la modificación de normas vinculadas a procedimientos tributarios, y por el contrario no se habilitó al Ejecutivo a modificar normas de carácter sustantivo, como bien sucede con las disposiciones de prescripción, que se ubican incluso dentro de un capítulo particular del Código Tributario⁶. Esta situación, determina una inminente inconstitucionalidad por la forma de la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del DL 1421.

Sobre la «necesidad» de la PDCT

La Exposición de Motivos del DL 1421 pretende sustentar la necesidad de contar con la PDCT en un hecho falaz, cual es evitar el “imposible jurídico” de que al momento de notificarse valores –ejercida la facultad de determinación dentro del plazo prescriptorio–, ya se encuentre prescrita la acción para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

No obstante, hemos anotado que previo al Decreto Legislativo 1113 resultaba plenamente viable que la administración cumpla con determinar o sancionar a un contribuyente, y que sus actos tengan efectos interruptorios del plazo de prescripción de su facultad de exigir el cobro. Sin duda, debió tomarse el cuidado en notificar sus actos dentro del plazo prescriptorio –cuyo cómputo iniciaba en una misma oportunidad–, para poder interrumpir el plazo de prescripción de su facultad de exigir el pago de las deudas. La común práctica de la Administración de iniciar sus acciones de fiscalización hacia fechas cercanas al cumplimiento del término prescriptorio, podía comprometer la notificación oportuna de sus actos.

Empero, la falta de diligencia de la administración para ejercer tanto su facultad determinativa como su facultad de exigir el cobro de tributos, no puede ser una situación que motive un relajamiento del sistema tributario, mediante una aplicación ilegal y retroactiva de normas.

PDCT no cumple con los parámetros de una norma interpretativa

La Primera Disposición Complementaria y Transitoria, más allá de presentarse como una norma que desarrolle una regla de interpretación ideal y abstracta de una norma en el tiempo, nos presenta una regla que más allá de lo ilegal y retroactivo, pretende aplicarse sólo respecto a “controversias en trámite”, siendo curiosamente promulgada luego de seis años de publicada la norma que dice “precisar”, y prácticamente de forma inmediata a la emisión por parte del Tribunal Fiscal de un precedente obligatorio contrario a dicho entendimiento.

En definitiva, la falta de diligencia de la Administración Tributaria, que puede haber tenido como consecuencia que opere la prescripción de la acción de cobro de una o más deudas, no puede “subsanarse” con una regulación inconstitucional, por retroactiva y violatoria del principio de legalidad, como la que contiene la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo 1421.