

Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421

**Por Luis Hernández Berenguel
Socio de Hernández y Cía Abogados**

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 norma contenida en la Primera Disposición Complementaria y Transitoria (“PDCT”) del Decreto Legislativo No. 1421 (DL 1421), causa que viene siendo tramitada mediante el expediente No. 00004-2019-PI/TC.

Como recordamos, mediante la PDCT se busca extender la aplicación de una sobrevenida -nueva- regla sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción, vinculada a la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de deudas tributarias -contenida en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, que fue incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113 (DL 1113) y entró en vigencia el 28 de setiembre del año 2012-, respecto de plazos prescriptorios que iniciaron su cómputo con anterioridad a la vigencia de esta norma, buscando incluso justificar el “reinicio” del cómputo de plazos prescriptorios que podrían haber ya finalizado.

En su oportunidad -y previo a la promulgación de la PDCT- el Tribunal Fiscal (TF) tuvo ocasión de identificar la ilegalidad de una pretendida aplicación de la nueva norma sobre el inicio del cómputo del plazo prescriptorio, respecto a plazos de prescripción que habían iniciado su cómputo previo a la vigencia de esta nueva norma, y que a su criterio se encontraron debidamente regulados bajo las normas contenidas en el Código Tributario (CT) entonces vigente.

Así, fue mediante la Resolución No. 9789-4-2017 dictada con carácter de precedente de observancia obligatoria y publicada en el diario oficial el 24 de noviembre de 2017, que el TF concluyó que la nueva norma no podía resultar de aplicación a plazos prescriptorios iniciados antes de su entrada en vigencia, pues estos plazos se regularon por los numerales 1 y 4 del artículo 44 del CT; situación que no cambiaría si con posterioridad al citado 28 de setiembre de 2012 se emitieran resoluciones de determinación o multa vinculados a estos tributos. Lo contrario implicaba, a juicio del TF, dotar de efectos retroactivos a una norma posterior, lo que ciertamente está proscrito por nuestra Constitución, salvo cuando se trate de una norma más benigna al reo, cosa de la que no estamos hablando en el caso de normas tributarias materiales.

Pues bien, en el marco de facultades tributarias otorgadas por el Congreso mediante la Ley No. 30823, con fecha 13 de setiembre de 2018 se publicó el DL 1421, que incluye en la PDCT una regla a partir de la cual el Ejecutivo insiste en la aplicación de la nueva regla de inicio de cómputo del plazo prescriptorio contenida en el numeral 7 del artículo 44 del CT -que fuera incorporado por el DL No. 1113- sobre plazos de prescripción previamente iniciados.

Hoy toca al TC pronunciarse sobre la constitucionalidad de la PDCT.

Desde nuestra perspectiva, y como pasaremos a desarrollar seguidamente, el TC debe dictaminar la inconstitucionalidad de esta norma, puesto que vulnera notoria y flagrantemente la Constitución en distintos aspectos de forma y de fondo: (i) respecto a la forma, la regla

contenida en la PDCT contenida en el DL 1421, ha excedido el marco de facultades delegadas al Ejecutivo por el Congreso para legislar en materia tributaria; y (ii) mediante dicha norma se violenta el principio de irretroactividad de las normas consagrado en el artículo 103 de la Constitución, e igualmente se vulnera el principio de seguridad jurídica y el de legalidad en materia tributaria, al resultar su regulación frontalmente contraria a la aplicación de reglas de prescripción tributaria, que se encontraron debidamente reguladas en el CT.

De igual manera, la PDCT más allá de presentarse como una norma de carácter interpretativo que se avoca a desarrollar una regla de interpretación ideal y abstracta de una norma en el tiempo; por el contrario, nos presenta una nueva regla de plano arbitraria, pues se pretende aplicar solamente respecto a *“procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución”*, y curiosamente, ha sido promulgada luego del transcurso de más de seis años de publicada la norma que dice “precisar”, pero prácticamente de forma inmediata a la emisión por parte del TF del precedente obligatorio comentado que descartó tal entendimiento respecto de la aplicación de la norma en el tiempo.

Pasamos a ocuparnos brevemente de las distintas facetas de la PDCT, que siendo debidamente abordadas por el TC, podrán conllevar a que se determine su inminente inconstitucionalidad.

Sobre la institución de la prescripción en materia tributaria

Antes bien, no debemos perder de vista que la institución de la prescripción -que es tomada en préstamo del derecho común- se justifica en razones de interés público y de seguridad jurídica, que buscan evitar que las facultades de la Administración Tributaria puedan ejercerse de manera indefinida.

Así, las normas de prescripción en materia tributaria proveen reglas sustantivas que sancionan la inacción o el ejercicio demorado o inoportuno por parte de la administración de sus distintas facultades, siendo que sus efectos no se corresponden propiamente a la aplicación de un beneficio o ventaja fiscal, sino son resultado de la conducta de la Administración Tributaria.

Sin perjuicio que el sustrato que justifica un tributo proviene de un deber constitucional de contribuir, debe tomarse en cuenta que el ejercicio de toda potestad tributaria y la propia aplicación de los tributos se debe siempre enmarcar dentro de principios y límites plasmados en nuestro ordenamiento jurídico.

En esa línea, nuestro Código Tributario ha venido recogiendo expresamente normas en materia de la prescripción tributaria, que regulan expresamente las características propias de este instituto, tales como la duración del plazo prescriptorio, el momento en que se inicia el cómputo de dicho plazo, las causales de suspensión y de interrupción, etc. Es a partir de la existencia de estas reglas que perfilan la puntual aplicación de este importante y particular instituto, dotando de una evidente predictibilidad en materia tributaria, que se plasma también un límite al ejercicio de las facultades por parte de la Administración Tributaria; y ello, en tanto el artículo 74 de la Constitución fija el principio de legalidad como uno de los principios rectores y fundamentales en materia tributaria.

Aplicación de las reglas de prescripción con anterioridad al DL 1113

Ciñéndonos estrictamente a las normas del Código Tributario en materia de prescripción, tenemos que antes de las modificaciones dispuestas al CT mediante el DL 1113 -norma publicada el 5 de julio de 2012 y que, como hemos antes indicado, entró en vigencia el 28 de setiembre de 2012-, el legislador estableció que el plazo de prescripción tanto de la facultad de

determinación, de imponer sanciones y de exigir el pago de la deuda tributaria, iniciaban en un mismo momento¹.

A partir de lo dispuesto en los numerales 1 a 4 del artículo 44 del CT, el legislador estableció que los plazos prescriptorios iniciaban su cómputo en la siguiente forma:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

De esta manera, en lo que compete a la facultad de la administración para exigir el pago de la deuda tributaria (tributo o multa), indistintamente a que la determinación de la deuda se realice originariamente por el deudor tributario o provenga de una posterior determinación operada por la Administración Tributaria como resultado de un procedimiento de fiscalización, el plazo prescriptorio de la facultad para exigir el pago de la deuda iniciaba en todos los casos bajo lo dispuesto en los numerales antes citados, conjuntamente con los otros plazos prescriptorios.

Y esta conclusión no resulta una afirmación amparada en una interpretación o posición particular frente a las normas de prescripción, sino que es un hecho que se ve ratificado por las propias reglas de prescripción vigentes en este momento.

En efecto, con anterioridad a la vigencia del DL 1113, encontramos que el numeral 2 del artículo 45 del CT -norma que siempre existió en el CT, aunque con otra numeración- establecía que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, que para todo efecto habría empezado su cómputo según lo dispuesto en los numerales 1 al 4 del artículo 44, se interrumpía, entre otros supuestos, por la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa.

Precisamente, el establecimiento de *“la notificación de los actos de determinación o de sanción”* como una causal de interrupción del plazo de prescripción de la acción de exigir el pago de la deuda tributaria, presupone sin duda alguna que el cómputo de este plazo prescriptorio ha iniciado, sin perjuicio del posterior ejercicio de la facultad determinativa de la administración que pueda acarrear una variación de la deuda autodeterminada por el deudor.

Entonces, mediante la notificación oportuna de los actos de determinación o de sanción, era evidente y plenamente posible que se interrumpa el plazo prescriptorio -a todas luces iniciado- de la acción de la administración para exigir el pago de la deuda tributaria.

¹ De la misma forma en que era regulada la prescripción de los tributos que gravan la importación por el artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo No. 1053, antes de ser modificado por el Decreto Legislativo No. 1433. De esta forma, a partir de la entrada en vigencia de este último decreto -esto es, a partir del 17 de setiembre de 2018-, luego de más de seis años, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de los tributos que gravan las importaciones, se alineó con la regla que sobre el particular dispuso el DL 1113 en el año 2012.

Inclusión de un nuevo supuesto de inicio del cómputo del plazo prescriptorio por el DL 1113

Ahora bien, mediante el artículo 4 de DL 1113, se incorporó como numeral 7 en el indicado artículo 44 del CT un nuevo supuesto de inicio de cómputo del plazo prescriptorio vinculado a la facultad de exigir el pago de las deudas tributarias, sólo en lo referente a las deudas que se encuentren contenidas en Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa. A partir de esta norma, el inicio del cómputo del plazo para exigir el pago de este tipo de deudas, iniciaría recién en la fecha de notificación de tales valores. Como señalamos en párrafos previos, esta norma entró en vigencia el 28 de setiembre de 2012.

Sin duda alguna, bajo esta nueva regla, hay un desdoblamiento respecto al plazo de prescripción de la facultad de la administración para exigir el pago de la deuda tributaria, siendo que el inicio del cómputo del plazo de tal facultad, tratándose de deudas determinadas por el propio contribuyente, seguiría rigiéndose según lo dispuesto en los numerales 1 al 4 del artículo 44 del CT; mientras que tratándose de las deudas contenidas en resoluciones de determinación o de multa, el inicio cómputo de este plazo prescriptorio pasaría a iniciar recién a partir de la notificación de estas resoluciones.

Ahora bien, esta situación no varía el hecho de que, con anterioridad a la vigencia de esta norma, el legislador regulaba el inicio del plazo prescriptorio de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria como un único plazo -tal como ocurrió con los tributos que gravan la importación hasta el 16 de setiembre de 2018-, sin tomar en consideración para ello si era el contribuyente o la administración quien ejercía el acto de determinación que liquide la deuda correspondiente. De hecho, anotamos previamente que con anterioridad a este nuevo numeral en el artículo 44 del CT, el legislador fijó un mismo inicio de cómputo del plazo prescriptorio para las tres facultades de la Administración Tributaria (determinar la deuda, aplicar sanciones y exigir el pago).

Las modificaciones introducidas al CT por parte del DL 1113 -que en paralelo a la inclusión de un nuevo inicio del plazo, excluye de las causales de interrupción a la notificación de la resolución de determinación y de multa- marca entonces un evidente cambio de paradigma por parte del legislador respecto a cómo operará la prescripción de la facultad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias. Es imperativo, entonces, fijar el correcto alcance en el tiempo de esta nueva norma tributaria, tomando particular consideración que nos encontramos ante una modificación en las reglas de la prescripción, institución respecto a la cual el tiempo juega, precisamente, un rol trascendente.

Sobre la aplicación en el tiempo del numeral 7 del artículo 44 del CT: La RTF No. 9789-4-2017

Claramente, en lo que compete a la institución de la prescripción, el establecimiento del momento a partir del cual empezará a computar dicho plazo, se configura como un hito relevante en la operabilidad de este concepto. Y es respecto a dicho momento, que el numeral 7 del artículo 44 del CT planteó un cambio de regla (bifurcación) en cómo operará la prescripción de la facultad para exigir el cobro de las deudas tributarias.

Precisamente, fue mediante su pronunciamiento en el caso contenido en la Resolución No. 9789-4-2017, que el TF tuvo que determinar si el numeral 7 del artículo 44 del CT podía resultar de aplicación respecto a un plazo de prescripción de la facultad de exigir el pago que había iniciado su cómputo con anterioridad a la vigencia de esta norma, bajo la regulación dispuesta en los incisos 1 a 4 del artículo 44 del CT, en tanto con posterioridad al 28 de setiembre de 2012 se habían notificado resoluciones de determinación o multa asociadas al tributo y período que originó dicho plazo.

Dentro del razonamiento del TF, se identificaron tres elementos que resultaban imprescindibles para la configuración del instituto de la prescripción, como son “el inicio”, “el cuerpo del plazo” y “el término”; advirtiendo que el momento de inicio del cómputo de plazo se agotó con su mera verificación. Así, en la medida que la Constitución consagra la teoría de los “hechos cumplidos”, el inicio de un plazo de prescripción ya acaecido no podría ser desconocido o modificado por una norma cuya vigencia se verifique con posterioridad a dicha oportunidad.

El TF reconoció entonces en el numeral 7 del artículo 44 del CT, una norma innovativa y posterior que, si bien fija un momento particular para entender iniciado un plazo prescriptorio, no podría desconocer la preexistencia de un plazo ya iniciado y vigente en lo referente a la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de toda deuda tributaria, bajo la norma entonces vigente. Insistimos, que bajo la regulación previa no se distinguía si la determinación de la deuda estaba o no contenida en una resolución de determinación o de multa, sin perjuicio que la notificación de los valores podía si tener incidencia al interrumpir el cómputo del plazo de exigir el pago de la deuda.

De esta manera, el TF fijó como criterio de observancia obligatoria que *“el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en las resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, notificada a partir del 28° de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resultaba aplicable el numeral 7 del anotado artículo”*.

Hasta este punto, compartimos plenamente la apreciación del TF arribada en la Resolución No. 9789-4-2017, toda vez que antes de la entrada en vigencia del DL 1113, resultó evidente que el plazo de prescripción de la facultad para exigir el pago de la deuda iniciaba según lo dispuesto en los numerales 1 a 4 del artículo 44 del CT, con independencia de la manera en que se determine la deuda tributaria.

Pretender desconocer esta situación y forzar la aplicación de una norma posterior que modifique el momento de inicio de este cómputo, implicaría desconocer arbitrariamente hechos acaecidos con anterioridad a la vigencia de esta norma y que generaron ya el cómputo de plazos prescriptorios, bajo los parámetros y entendimiento en la configuración de este plazo señalado en las normas previamente vigentes. En buena cuenta, este ejercicio configuraría una aplicación retroactiva del numeral 7 del artículo 44 del CT, y un atentado contra la seguridad jurídica, al pretender modificarse sobrevenidamente las consecuencias previstas por las normas tributarias para hechos y situaciones debidamente contempladas en ellas.

La PDCT del DL 1421 y su notoria inconstitucionalidad

En el marco de la Ley No. 30823 que delegó facultades al Ejecutivo para regular en materia tributaria, con fecha 13 de setiembre de 2018 se publicó el DL 1421, incorporando en su PDCT la siguiente regla: *“Tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.”*

A todas luces, bajo este criterio se pretende regular la aplicación en el tiempo del numeral 7 del artículo 44 del CT, permitiendo que dicha regla de inicio pueda incidir en tributos y ejercicios cuyo plazo prescriptorio (de la acción de exigir el pago) se había ya iniciado con

anterioridad a la vigencia de la norma. Es decir, un criterio totalmente contrario al arribado por el TF en su Resolución No. 9789-4-2017.

La inconstitucionalidad de esta disposición normativa subyace en la vulneración de la seguridad jurídica, del principio de legalidad y de la no retroactividad de las normas. Es importante resaltar que la vulneración a las reglas de prescripción entonces vigentes y, por ende, al principio de seguridad jurídica, no se analiza en relación con que exista un derecho del contribuyente a que las facultades de cobro se extingan en un plazo concreto y específico. Ello, debido a que se pueden configurar causales de suspensión e interrupción que hacen impreciso determinar con exactitud y anticipadamente cuándo se consumará el plazo. La vulneración subyace en el cambio de las reglas cuyas consecuencias ya se habían consumado en el tiempo, como es la regla de inicio de cómputo del plazo prescriptorio.

Y es por tal motivo que se configura también una vulneración al principio de legalidad, pues mediante la supuesta disposición transitoria, lejos de establecer una regla de carácter interpretativo, constituye una proposición legal innovativa que pretende desconocer un hecho ya consumado en el tiempo, que ya dio inicio al cómputo del plazo de prescripción. Nos encontramos ante plazos de prescripción cuyo cómputo inició con anterioridad, por lo que no cabría reinterpretar que estos plazos deben ser reiniciados en virtud a esta norma posterior que introduce el numeral 7 al artículo 44 del CT.

En este punto, resultaría conveniente atender a las razones que, al menos desde el plano formal, habrían pretendido justificar la dación de esta norma. Así, podemos resaltar que en la Exposición de Motivos que fundamenta el DL 1421 (página 17), se pretende sustentar la necesidad de contar con la PDCT en un hecho ciertamente falaz, cual es el que se describe seguidamente:

*“Bajo la situación antes descrita tanto el inicio de la acción para determinar la obligación tributaria como para exigir su pago coinciden en un mismo momento en el tiempo, desplegando sus efectos de manera simultánea; lo cual, **puede originar situaciones en que al momento de notificarse la resolución de determinación o de multa ya se encuentre prescrita la acción para exigir el pago de la deuda contenida en ellas**, a pesar de que, en estricto, **resulta un imposible jurídico que la Administración Tributaria hubiese podido exigir el pago de una deuda tributaria que aún no había sido liquidada mediante la resolución de determinación o de multa correspondientes y ni siquiera notificada al deudor tributario**, pese a que la resolución de determinación o de multa hayan sido emitidas dentro del plazo prescriptorio que prevé el artículo 43 del Código Tributario.*

Se asume de esta manera un decurso prescriptorio en simultáneo de dos acciones distintas de la Administración Tributaria, cuando en realidad se deben seccionar en función de la secuencia de las acciones que puede desarrollar la Administración Tributaria.” (El resaltado y subrayado es nuestro)

Como hemos abordado párrafos atrás, a diferencia de lo que se afirma en la exposición de motivos de esta norma, no resultaba “un imposible” que la Administración Tributaria cumpla con determinar o sancionar a un contribuyente, y que dichos actos puedan tener pleno efectos de interrupción del plazo de prescripción de su facultad de exigir el pago de la deuda.

Sin duda, bajo las normas previamente vigentes al DL 1113, advertimos que en estricta aplicación del CT, la Administración Tributaria si se encontraba facultada para cumplir sus facultades de determinación dentro de los términos fijados en el CT; no obstante, debía guardar también con notificar sus actos de determinación y de sanción dentro del plazo

prescriptorio -que iniciaba su cómputo en la misma oportunidad-, para efectos de interrumpir oportunamente el plazo de prescripción de su facultad de exigir el pago de las deudas.

Es recién a partir de la vigencia del DL 1113, que cambia el paradigma de las reglas de prescripción para exigir el pago de las deudas notificadas en valores, y que el inicio del cómputo de su plazo pasa a diferenciarse en el tiempo, mediante un desdoblamiento del curso de este plazo en función a las deudas determinadas por el contribuyente y las que sobrevienen mediante la notificación de posteriores valores emitidos por la Administración. Antes de la vigencia de esta norma, fue claro -y no motivo de una interpretación, como señala la exposición de motivos- que el inicio del cómputo de la facultad de exigir el pago se reguló por lo dispuesto en los numerales 1 al 4 del artículo 44 del CT, fue similar para las distintas facultades de la administración, y que, igualmente, respecto a la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria este era un único plazo prescriptorio que englobaba toda deuda, tanto la liquidada por el contribuyente o por la Administración Tributaria.

PDCT excedió las materias autorizadas vía delegación del Congreso

Sin perjuicio de lo anterior, es también un aspecto relevante sobre el cual el Tribunal Constitucional deberá pronunciarse en este proceso, si la norma decretada por el Ejecutivo excedió o no los parámetros establecidos por la norma autoritativa del Congreso, dictada por medio de la Ley No. 30823. De hecho, siendo un aspecto formal en materia de la inconstitucionalidad alegada por los demandantes, este tendría que ser un primer aspecto por abordar en la futura sentencia.

En nuestro ordenamiento, mediante el artículo 104 de la Constitución Política se contempla la posibilidad de que el Congreso delegue su facultad legislativa al Poder Ejecutivo, siempre que se señale la materia específica y un plazo mediante Ley autoritativa.

Si bien es prioritariamente tarea del Congreso realizar una ulterior revisión de las normas dictadas por el Ejecutivo, a efectos de advertir que se hayan enmarcado estrictamente a las materias efectivamente delegadas a legislar, el Tribunal Constitucional en el marco de sus procedimientos de garantía constitucional o procesos de control constitucional de normas, también puede determinar si las normas autorizadas han cumplido los límites dispuestos en las normas autoritativas; pudiendo, en caso advierta que las materias reguladas exceden las facultades expresamente otorgadas por el Congreso, declarar su inminente inconstitucionalidad². Encontramos diversos pronunciamientos en los que el TC evaluó precisamente la correspondencia entre las normas dictadas por el Ejecutivo, con aquellas materias contenidas en las normas autoritativas (STC No. 0015-2011-PI/TC, STC 0019-2015-PI/TC, STC 00026-2008-PI/TC y STC 00005-2013-PI/TC).

En el presente caso, tenemos que mediante la Ley No. 30823, el Congreso delegó diversas facultades al Poder Ejecutivo para legislar sobre materia tributaria. Particularmente, en materia de las facultades para modificar el CT, más allá de aspectos muy específicos, se delegaron facultades un tanto generales con el fin de *“establecer modificaciones a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes (...)”*.

Sin perjuicio de la ambigüedad que podríamos advertir en permitir legislar con el propósito de contar con procedimientos tributarios más eficientes, no cabe duda que dicha norma tiene una directa conexión con la regulación de procedimientos tributarios en el CT, a efectos de permitir

² En la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 00047-2004-AI/TC, se contempló lo siguiente: *“De otro lado, también puede darse el caso de que la ley autoritativa delegue una materia permitida por la Constitución y, sin embargo, el decreto legislativo exceda en la materia delegada, con lo cual, en este caso también se configurará un supuesto de inconstitucionalidad por vulneración del artículo 104 de la Constitución.”*

una mejor eficiencia en la gestión de aquellos. Por lo tanto, a todas luces las facultades delegadas se orientaron a posibilitar la modificación de normas legales de carácter procedimental, o que competen al Derecho Procesal Tributario.

Hasta ese punto, no cabe duda que en línea con las facultades delegadas, el DL 1421 bien se ocupó de regular modificaciones puntuales al CT, vinculadas a supuestos de abstención de vocales y resolutores, normas vinculadas a medios probatorios, etc.; siendo todas estas materias del Derecho Procesal Tributario cuya modificación está en sintonía con las materias delegadas

Por el contrario, estas facultades en modo alguno han podido habilitar al Poder Ejecutivo a modificar normas de carácter sustancial, como bien sucede con las reglas de prescripción en materia tributaria. La norma que se pretende instaurar mediante la PDCT, resulta a todas luces una disposición innovativa vinculada a definir cómo deben operar sobrevenidas modificaciones en las reglas de prescripción tributaria. Reiteramos que la regulación de la prescripción no se relaciona a temas procedimentales, sino plenamente sustanciales, al encontrarse incluso dentro de un capítulo particular del CT orientado a los métodos de extinción de la deuda tributaria.

Sobre el particular, el Poder Ejecutivo pretendió plantear en su Exposición de Motivos del DL 1421, que resultó necesaria la regulación sobre la prescripción contenida en la PDCT a fin de evitar “contingencias” en el inicio y desarrollo de los procedimientos tributarios, que a su criterio resultaban de interpretaciones inadecuadas. A todas luces, bajo esta artificiosa argumentación el Poder Ejecutivo no podría pretender abarcar materias más amplias a la regulación de procedimientos tributarios debidamente delegadas por el Congreso.

En suma, mediante la Ley No. 30823 no se delegaron facultades al Ejecutivo para legislar respecto a normas de Derecho Tributario Sustantivo; como sería el pretender modificar la aplicación de las normas de prescripción en materia tributaria. Tomando en cuenta que la PDCT no tiene un carácter interpretativo sino claramente innovativo, es claro que la regulación que pretende establecer esta norma ha escapado de las facultades que para fines meramente adjetivos fueron expresamente delegadas al Ejecutivo.

Sobre las razones alegadas para justificar la PDCT del DL 1421

Quienes han pretendido justificar la legalidad de la PDCT, han señalado que esta sería una norma de carácter “interpretativo”, que únicamente buscó -después de más de seis años- precisar los alcances en el tiempo del numeral 7 incorporado en el artículo 44 del CT por el DL 1113.

Ahora bien, es claro que a la luz de lo descrito por el Tribunal Constitucional, una norma califica como interpretativa cuando cumple una serie de requisitos, esto es (i) debe referirse expresamente a una norma legal anterior, (ii) debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada (significado auténtico del legislador), y (iii) no debe agregar a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido en su ámbito material (STC No. 000002-2006-AI).

Desde nuestra perspectiva, la PDCT no cumple con los requisitos dispuestos por el TC para calificar como una norma interpretativa en tanto no resulta una regla en sentido abstracto que pretende interpretar el alcance del numeral 7 del artículo 44 del CT en el tiempo, sino que establece una regla arbitraria y enfocada sólo a la situación de que existan procedimientos en trámite o pendientes de ser resueltos.

No es de extrañar pues, que una pretendida norma “transitoria” -promulgada pasados 6 años de la publicación de la norma que pretende precisar y circunscrita únicamente a “procedimientos en trámite”- denota un evidente carácter arbitrario y subjetivo. No se identifica como una norma abstracta y general en lo que compete a la aplicación de las reglas de prescripción.

Por lo demás, encontramos en la PDCT una muestra de ejercicio inadecuado de facultades delegadas, con el único y expreso propósito de vulnerar una aplicación razonable de las reglas de prescripción en materia tributaria, atentando contra la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Tal como hemos desarrollado líneas atrás, el hecho de advertir una falta de diligencia en la Administración Tributaria para ejercer debida y oportunamente tanto su facultad determinativa como la facultad de exigir oportunamente el cobro de tributos -y que ello haya determinado un efecto prescriptorio de tales facultades-, no puede ser una situación por la que se admita una flexibilización o relajamiento para justificar una aplicación ilegal y retroactiva de las normas tributarias. Menos aún, si ello implica la vulneración directa de principios jurídicos contemplados en nuestra Constitución.

La falta de diligencia de la Administración Tributaria, que ha tenido como consecuencia que opere la prescripción de la acción de cobro de una o más deudas, en un Estado Constitucional de Derecho como el nuestro, no puede “subsanarse” con una regulación inconstitucional, por retroactiva y violatoria del principio de legalidad, como la que contiene la PDCT del DL 1421.

Mayo, 2020