

Determinación de la Obligación Tributaria Oportunamente Realizada y Prescripción de la Acción para exigir el Pago



LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú
Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú
Presidente de la Comisión de Tributación del Colegio de Abogados de Lima

SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. Plazos de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria.
- III. El cómputo del plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria.
- IV. Interrupción del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación.
- V. Causales de suspensión de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación.
- VI. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

El Decreto Legislativo No. 981 ha introducido diversas modificaciones en las normas sobre prescripción contenidas en el Capítulo IV del Libro Primero del Código Tributario.

Muchos son los cuestionamientos que podrían ser formulados en relación con tales modificaciones, las que en definitiva parecen haber tenido como objetivo central alargar en la práctica injustificadamente el momento en que debe operar la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones. Ello fundamentalmente en razón de los cambios introducidos en los artículos 45 y 46, que establecen las causales de interrupción y de suspensión de la prescripción, respectivamente.

Adicionalmente, varias de esas modificaciones demuestran un apresuramiento en su formulación, lo que se ha traducido en posiciones carentes de toda lógica, como lo vamos a apreciar en un caso concreto a través de este artículo.

El Decreto Legislativo No. 981 ha modificado los artículos 45 y 46 del Código Tributario separando las causales de interrupción y de suspensión de la prescripción de cada una de las tres acciones de la Administración Tributaria, lo que en principio nos parece adecuado, aunque sin haberse reconocido que solo tratándose de la acción para exigir el pago resulta pertinente hablar de plazos de prescripción, mientras que en las acciones para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones lo que corresponde es hablar de plazos de caducidad. Empero, se han mantenido inalterables los plazos de prescripción de dichas acciones, contenidos en el primer y segundo párrafos del artículo 43 del citado Código, así como el inicio del cómputo de tales plazos que regula el artículo 44 del mencionado texto legal.

¿Puede ocurrir que de conformidad con las normas legales vigentes la Administración Tributaria ejerza oportunamente la acción para determinar la obligación tributaria, estable-

ciendo al efecto la existencia de una deuda, pero se encuentre prescrita la acción que dicha Administración tiene para exigir el pago de la citada deuda? La lógica nos debería llevar a que la ley no lo permita, ¿pero según nuestro Código Tributario ello es así? La respuesta a esta interrogante es materia del presente artículo.

II. PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En el primer y segundo párrafos del artículo 43 del Código Tributario se hace referencia expresa a las tres acciones que está facultada a ejercer la Administración Tributaria. A saber: (i) la acción para determinar la obligación tributaria; (ii) la acción para exigir su pago; y, (iii) la acción para aplicar sanciones.

Al mismo tiempo, los referidos párrafos del artículo 43 establecen los plazos de prescripción de tales acciones, sin que dichos plazos varíen en función del tipo de acción. En otras palabras, rigen los mismos plazos para las tres acciones de la Administración Tributaria. Estos son: (i) el plazo normal, que es de cuatro (4) años; (ii) el plazo especial de seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva en los casos en que ella es exigida por las disposiciones vigentes, sin importar si la declaración es única o de carácter periódico (anual o por otro periodo); y, (iii) el plazo excepcional de diez (10) años, cuando el agente de retención no ha pagado el tributo retenido por él y también cuando el agente de percepción no ha pagado el tributo percibido por él.

Se entiende que los plazos largos –seis (6) y diez (10) años– han sido establecidos por encima del plazo normal de cuatro (4) años, en razón de circunstancias agravantes que hacen pertinente la aplicación de plazos mayores de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria.

En efecto, de un lado, cuando el artículo 43 señala un plazo de prescripción de seis (6) años está haciendo alusión a aquellas declaraciones que consisten en una manifestación de hechos a través de los cuales el deudor autodetermina

su obligación tributaria, lo cual sin duda alguna facilita la labor posterior de fiscalización de la Administración Tributaria para determinar de manera definitiva la deuda, aplicar sanciones y exigir el pago. Dentro de ese contexto, omitir la presentación de tal declaración dificulta la actuación de la Administración, justificándose que el Código establezca un mayor plazo de prescripción.

De otro lado, reviste aun mayor gravedad que el agente retenedor designado por la ley para actuar como tal, habiendo cumplido con la obligación de retener el tributo que es de cargo del contribuyente, liberando a éste de toda responsabilidad y convirtiéndose dicho agente en único responsable frente al Fisco, sin embargo omita entregar al Fisco el importe retenido. Lo mismo se puede decir del agente receptor que cumple con percibir el tributo pero no lo entrega al Fisco. Esto ha hecho que el legislador extienda a diez (10) años el plazo de prescripción.

Nótese que a efectos de la aplicación del plazo de prescripción de diez (10) años es irrelevante que exista o no la obligación de declarar que se está frente a la obligación de retener. Es irrelevante también que existiendo tal obligación de declarar, se haya cumplido o no con dicha obligación. Lo que hace aplicable el plazo de diez (10) años es que existiendo la obligación de retener, el responsable haya efectuado la retención pero no entregue al Fisco el importe retenido, o existiendo obligación de percibir el tributo el respectivo responsable lo haya percibido pero tampoco lo entregue al Fisco.

Resulta importante reiterar que el mismo plazo de prescripción existe respecto de cada una de las tres acciones de la Administración Tributaria, pues no hay ninguna otra disposición, aparte de los comentados primer y segundo párrafos del artículo 43 del Código Tributario, que establezca otro plazo de prescripción. En consecuencia, a manera de ejemplo, si estamos frente a un tributo que ha sido declarado oportunamente, o que no requiere de declaración, y en que no existe la obligación de retenerlo o de percibirlo, el plazo de prescripción de las tres acciones de la

Administración Tributaria es de cuatro (4) años. Es decir que la Administración solo tiene cuatro (4) años para determinarlo, para aplicar sanciones y para exigir el pago de la obligación.

III. EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Conocidos los plazos de prescripción señalados por el Código Tributario, importa ahora saber desde cuándo se computan, así como si a este respecto dicho cuerpo de normas establece al efecto reglas diferentes según se trate de cada tipo de acción de la Administración Tributaria.

El artículo 44 del Código Tributario en los incisos 1 al 4 establece desde cuándo se computa el término prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria, sin distinguir entre ella. Los incisos 1 al 3 están relacionados con la obligación tributaria principal –es decir, la de pago del tributo–, en tanto que el inciso 4 se contrae a los casos en los cuales existe una infracción.

Tratándose de la obligación tributaria principal se distinguen tres situaciones.

La primera situación, regulada por el inciso 1 del artículo 44, parte del supuesto de la existencia de un tributo que requiere de presentación de una declaración anual. En otras palabras, estamos frente a tributos que son inicialmente autodeterminables por el deudor tributario y por los que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la autodeterminación debe expresarse mediante una declaración jurada anual, como ocurre, por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta. Tratándose de estos tributos el término prescriptorio se empieza a computar desde el 1 de enero del año siguiente a aquél en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.

En consecuencia, si se ha presentado oportunamente la declaración jurada anual y no se está frente a un caso de agente retenedor o de agente receptor que habiendo retenido o percibido el tributo no lo hubiera entregado

al Fisco, el término prescriptorio será de cuatro (4) años. Si la declaración anual no ha sido presentada pero igualmente no se trata de un agente retenedor que retuvo el tributo y no lo entregó al Fisco, ni es el caso de un agente receptor que percibió el tributo y no lo entregó al Fisco, el término prescriptorio es de seis (6) años. El plazo de prescripción es siempre de diez (10) años cuando es el caso de un tributo retenido o percibido no entregado al Fisco por el respectivo agente, al margen de si existía o no obligación de presentar declaración jurada anual y al margen también de que la declaración hubiera sido presentada o no, de existir tal obligación.

Nótese que este término prescriptorio se computa tanto si estamos frente a la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, como si estamos frente a la acción para exigir el pago de dicha obligación, puesto que el citado inciso 1 no efectúa distinción alguna al respecto. En efecto, el artículo 44 se limita a señalar cuándo se computa el término prescriptorio, sin referirlo a una acción específica de la Administración Tributaria.

La segunda situación es la regulada por el inciso 2 del artículo 44. El supuesto para que sea de aplicación dicho inciso es que se trate de un tributo también autodeterminable inicialmente por el deudor tributario pero que de conformidad con las disposiciones legales vigentes no requiere de declaración jurada anual. Este es, por ejemplo, el caso del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo. Para este tipo de tributos el término prescriptorio toma en cuenta la fecha en que la obligación resulta exigible, computándose el término prescriptorio desde el 1 de enero siguiente a dicha fecha. Como se sabe, una obligación es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para su cumplimiento.

Como se puede observar, tampoco en el caso del inciso 2. La ley hace distinción entre si se está frente a la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria principal, o se está frente a la acción de dicha Administración para exigir su pago. En

otras palabras, tanto en el caso de una o de la otra acción, el término prescriptorio empieza a computarse desde el mismo momento.

Así las cosas, podemos estar frente a un tributo que no requiere de declaración jurada anual y que, sin embargo, debe ser inicialmente autodeterminado por el deudor mediante la presentación de una declaración jurada única o de una declaración por periodo distinto al periodo anual –por ejemplo, podría tratarse de un tributo con declaración jurada mensual-, o que simple o llanamente deba ser inicialmente autodeterminada por el deudor sin necesidad de presentar declaración jurada. Por lo tanto, el término prescriptorio sería de cuatro (4) años, salvo que requiriendo el tributo de declaración no anual ésta no hubiera sido presentada, hipótesis en la cual el término prescriptorio aplicable será el de seis (6) años.

La tercera situación está regulada por el inciso 3 del artículo 44 que comprende exclusivamente a los tributos que no pueden ser inicialmente autodeterminados por el deudor tributario y que solo son susceptibles de determinación por la Administración Tributaria. En principio, todas las deudas están sujetas a un plazo de prescripción en aras del principio de seguridad jurídica, de forma tal que si el acreedor no acciona dentro de ese plazo la deuda ya no podrá ser cobrada. En el caso de tributos que solo son determinables por la Administración Tributaria la prescripción podría no operar jamás si el término prescriptorio tuviera que computarse únicamente a partir del momento en que la Administración Tributaria notifique al deudor con una resolución de determinación, pues la acción de determinación podría no ser ejercida jamás por aquélla. Por eso mismo, siempre en aras de la seguridad jurídica, el inciso 3 establece que el término prescriptorio en tales casos se computará desde el 1 de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Nuevamente, aquí nos encontramos frente a una norma que no distingue entre la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda y la acción que aquélla tiene para exigir su pago, por lo que inevitablemente hay que

concluir que el cómputo del término prescriptivo regulado en el inciso 3 es aplicable a ambas acciones.

Claro está que, como ya se ha dicho anteriormente, habrá casos en que el término prescriptivo de la acción de la Administración para determinar la obligación y de la acción para exigir su pago será el de diez (10) años, si en el caso específico lo que hay es un agente de retención o de percepción que habiendo retenido o percibido el tributo no lo ha entregado al Fisco.

De otro lado, el inciso 4 del artículo 44 está referido exclusivamente a la acción de la Administración Tributaria para aplicar sanciones, pues se contrae expresamente a la existencia de una infracción, estableciendo que el término prescriptivo se computará desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando ello no sea posible establecer, desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción. Empero, resulta evidente también aquí que el cómputo de este término prescriptivo igualmente resulta de aplicación tratándose de la acción de la Administración Tributaria para determinar la infracción y la sanción y de la acción que ella tiene para exigir el pago de esa sanción.

IV. INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN

El artículo 45 del Código Tributario sí ha consignado por separado las causales de interrupción del término prescriptivo que corresponden a cada una de las tres acciones de la Administración Tributaria mencionadas en el artículo 43, así como a las referidas a las acciones que corresponde ejercer al deudor tributario.

Los tres primeros numerales contienen causales de interrupción de cada una de las acciones que corresponden a la Administración Tributaria. El numeral 1 enumera las causales de interrupción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria principal. El

numeral 2 establece las distintas causales de interrupción del término prescriptivo de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria. El numeral 3, a su vez, establece las causales de interrupción del término prescriptivo de la acción de la Administración Tributaria para aplicar sanciones.

En cambio, el numeral 4 del citado artículo 45 establece las causales de interrupción del término prescriptivo referido a las acciones del deudor tributario para solicitar o efectuar la compensación y para solicitar la devolución, cuyo plazo de prescripción y el inicio del cómputo del término prescriptivo están regulados en el tercer párrafo del artículo 43 y en los numerales 5 y 6 del artículo 44, respectivamente, aspectos que no son materia del presente trabajo.

Interesa únicamente referirnos, en esta parte del presente trabajo, a las causales de interrupción contenidas en el numeral 1 del artículo 45, circunscritas al término prescriptivo de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria.

Dichas causales son únicamente cinco (5).

Tres de ellas, las contenidas en los literales b), d) y e), pueden considerarse genéricamente vinculadas al reconocimiento de la deuda tributaria por el deudor. Es decir, estas tres causales tienen como común denominador un reconocimiento de la deuda.

En efecto, según el literal b) el plazo prescriptivo se interrumpe por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria. De otro lado, el literal d) señala como causal de interrupción el pago parcial de la deuda, resultando evidente que si existe tal pago es porque el deudor reconoce la deuda que está pagando. A su vez, el literal e) considera que el término prescriptivo se interrumpe por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago, siendo también evidente que si existe tal solicitud es porque el deudor está reconociendo la existencia de una deuda.

La cuarta causal de interrupción, prevista en el inciso a), consiste en la presentación por el

deudor de una solicitud de devolución. Así, por ejemplo, si un contribuyente considera haber pagado en exceso un tributo que fue cancelado el 15 de enero de 2006 y para recuperar dicho importe solicita su devolución ante el órgano administrador del tributo con fecha actual, en ese momento se estará produciendo la interrupción del término prescriptorio que corre en su contra, pero al mismo tiempo se interrumpe el plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación referida al mismo tributo y periodo.

Imaginemos que se trata de un supuesto pago en exceso efectuado en el año 2006 por concepto del Impuesto a la Renta del referido ejercicio que corresponde en calidad de contribuyente. En este caso, la acción para solicitar la devolución prescribe a los cuatro años contados a partir del 1 de enero de 2007. En consecuencia, en principio el término prescriptorio que corre contra la acción que tiene el deudor para solicitar la devolución se produciría el 31 de diciembre de 2010.¹ Empero, como dicha solicitud se presenta en la fecha, dicho término prescriptorio queda interrumpido, anulándose todo el tiempo transcurrido (3 años y fracción).

Ahora bien, en lo que se refiere a la acción de la Administración Tributaria para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2006, asumiendo que la declaración jurada anual fue oportunamente presentada –supongamos en marzo de 2007–, el término prescriptorio sería de cuatro (4) años contados a partir del 1 de enero de 2008, con lo cual de no producirse una causal de interrupción o de suspensión se concretaría la prescripción el 31 de diciembre de 2011.² Sin embargo, como en la fecha el deudor está presentando una solicitud de devolución porque considera haber pagado en exceso dicho tributo, tal presentación acarrea la

interrupción del término prescriptorio que corre contra la Administración Tributaria. Es decir, se pierde el término prescriptorio que por dos (2) años y fracción ya había corrido contra la Administración Tributaria, empezando a correr desde cero, y a partir del día siguiente de producida tal causal de interrupción, un nuevo término prescriptorio de cuatro (4) años.

La quinta y última causal de interrupción del término prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación, está prevista en el inciso c) del numeral 1 del artículo 45. Según dicho inciso, el plazo de prescripción se interrumpe:

"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".

En consecuencia, si la Administración se dirige al contribuyente para que reconozca una deuda por cualquier medio escrito, recibido éste por el deudor se interrumpe el término prescriptorio. Igualmente, si por cualquier medio escrito la Administración le pide al deudor que cumpla con regularizar una determinada obligación, el día en que el deudor reciba dicha comunicación queda interrumpido el término prescriptorio. Finalmente, es preciso recordar que también se interrumpe el término prescriptorio por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido a ejercitar su facultad de fiscalización, siendo pertinente recordar que con arreglo a lo previsto en las normas vigentes se interrumpirá el término prescriptorio desde el momento en que la Administración le notifique al deudor tributario en el sentido que ejercerá la facultad

- 1 Existe discusión respecto a si los cuatro (4) años vencen el 1 de enero o el 31 de diciembre precedente. Para la primera posición, como el término prescriptorio empieza a correr un 1 de enero, debe concluir también un 1 de enero. Para la segunda posición, son cuatro (4) años calendarios completos, por lo que la prescripción opera un 31 de diciembre.
- 2 En adelante, cada vez que mencionemos que la prescripción se producirá o se producirá un 31 de diciembre, tener en cuenta lo expuesto en la Nota al Pie de Página No. 1, en cuanto a que hay posiciones que posponen el acaecimiento de la prescripción para el 1 de enero siguiente.

de fiscalización con el objeto de determinar la deuda tributaria.

Nótese que evidentemente transcurrirá un período de tiempo entre el momento en que quedó interrumpido el término prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación, como consecuencia de la notificación al deudor de que se ejercerá la facultad de fiscalización, y la fecha en que concluida la fiscalización la Administración notifique al deudor con la correspondiente resolución de determinación.

Asumamos ahora, como ejemplo, que nos estamos refiriendo al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005, respecto del cual oportunamente, en marzo o abril de 2006, el deudor –que no es agente retenedor ni de percepción– presentó su declaración jurada anual, con lo cual en principio el término prescriptorio, de cuatro (4) años, de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación vencería, de no mediar una causal de interrupción o de suspensión del término prescriptorio, el 31 de diciembre de 2010 –o, según la posición que finalmente predomine, el 1 de enero de 2011–.

Supongamos también que el 12 de julio del presente año 2010 se interrumpe el término prescriptorio de la acción para determinar la obligación, debido a que la Administración Tributaria notifica al contribuyente indicándole que va a ejercer su facultad de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005.

Siendo ello así, el término prescriptorio para determinar la obligación por parte de la Administración empezará a correr desde cero, nuevamente, a partir del 13 de julio de 2010. Ello por aplicación de la norma contenida en el último párrafo del artículo 45 del Código Tributario, según el cual: “El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptivo”.

El artículo 62-A del Código Tributario señala en su numeral 1 que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año,

computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por dicha Administración a través del primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. El numeral 6 del artículo 62-A establece diversas causales de suspensión de dicho plazo. Asimismo, el numeral 2 del artículo 62-A permite prorrogar excepcionalmente el plazo de un año, por un año adicional. Finalmente, la circunstancia de que haya concluido el plazo de fiscalización no impide, según el numeral 4 del artículo 62-A, que la Administración Tributaria pueda realizar actos en relación con terceros ajenos al deudor fiscalizado u obtener información de esos terceros o elaborar su propia información, quedando únicamente impedida de notificar al deudor tributario requiriéndole información y/o documentación adicional. En otras palabras, el vencimiento del plazo de fiscalización de ninguna manera obliga a la Administración a notificar de inmediato al deudor una resolución de determinación, pudiendo en consecuencia producirse tal resolución y ser notificada mucho tiempo después de haber concluido el plazo de fiscalización.

Supongamos, entonces, que se produce el vencimiento del plazo de fiscalización de un año el 31 de octubre de 2011, que no se proroga dicho plazo y que emitida la resolución de determinación es notificada al deudor a fines de diciembre de 2011. Cabe preguntarse si es que la deuda contenida en dicha resolución de determinación podrá ser cobrada o si más bien ha prescrito el plazo para que la Administración Tributaria ejerza la acción para exigir el pago de la citada deuda.

V. INTERRUPCIÓN DEL TÉRMINO PRESCRIPTORIO DE LA ACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EXIGIR EL PAGO

El numeral 2 del artículo 45, como ya hemos señalado, establece por separado las causales de interrupción del término prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria. Son seis (6) dichas causales.

Tres de las citadas seis causales –las contenidas en los literales b), c) y d) del citado numeral 2– permiten que se interrumpa el término prescriptorio si genéricamente ha habido un reconocimiento de la deuda por el deudor tributario, refiriéndose específicamente a que el deudor haya reconocido expresamente la obligación tributaria –inciso b), –o haya efectuado el pago parcial de la deuda –inciso c)– o solicite el fraccionamiento u otras facilidades de pago –inciso d)–.

Una cuarta causal de interrupción es la contenida en el inciso e) del referido numeral 2 y consiste en que se notifique la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento. Es decir, nos encontramos aquí frente al caso de un deudor tributario que ha obtenido facilidades de pago de su deuda, razón por la cual mientras esté vigente la resolución que lo autoriza a contar con tales facilidades la Administración Tributaria está impedida de cobrar dicha deuda y, consecuentemente, está suspendido el término prescriptorio de la acción que la Administración tiene para exigir su pago, conforme justificadamente lo establece el inciso d) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario. Sin embargo, si se produce una causal de pérdida de tales facilidades, el deudor debe ser notificado con la correspondiente resolución y ello determina que se interrumpa el término prescriptorio de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda que había estado sujeta a facilidades de pago. Consecuentemente, el término prescriptorio que había corrido hasta que produjo la causal de suspensión, se pierde como consecuencia de la ocurrencia de la causal de interrupción, corriendo nuevamente, desde cero, dicho término prescriptorio.

Una quinta causal de interrupción está contenida en el inciso f) y ocurre cuando se notifica un requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentra en cobranza coactiva o que se notifique cualquier otro acto al deudor dentro del procedimiento de cobranza coactiva. Nótese que en el ejemplo que venimos analizando la deuda no está en cobranza coactiva.

Finalmente, la sexta y última causal de interrupción, mencionada en el inciso a) del numeral 2

del artículo 45 se produce con la notificación de la orden de pago, de la resolución de determinación o de la resolución de multa.

Siguiendo con el ejemplo que mencionamos en el punto 3 de este trabajo, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005, en que la Administración Tributaria comunica al deudor con fecha 12 de julio de 2010 que será fiscalizado y le notifica la correspondiente resolución de determinación en diciembre de 2011, el plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, referida al tributo y periodo antes indicados, quedó interrumpido el mencionado 12 de julio de 2010 –fecha en que se produjo la notificación al deudor en virtud de la cual la Administración Tributaria le comunicó que ejercería su facultad de fiscalización por el tributo y periodo citados–. Siendo ello así, el término prescriptorio de la acción de la Administración para determinar la deuda –término de cuatro (4) años– concluiría el 13 de julio de 2014, pero antes de esa fecha –en diciembre de 2011, según el ejemplo–, queda determinada la obligación y le es notificada al deudor la correspondiente resolución de determinación, la que, asumamos, contiene una deuda pendiente de pago.

¿Puede ser cobrada dicha deuda?

Recordemos que el plazo de prescripción de cuatro (4) años empezó a correr al mismo tiempo, no solo respecto de la acción de la Administración para determinar la obligación sino también respecto de la acción que ella tiene para exigir el pago de la obligación, conforme lo hemos señalado en los puntos 1 y 2 de este trabajo al comentar ambos temas –plazo de prescripción e inicio del cómputo de dicho plazo–.

No habiéndose producido en el caso materia del ejemplo algún tipo de reconocimiento de la obligación por parte del deudor –reconocimiento expreso, pago parcial o solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago– ni existiendo cobranza coactiva o notificación de una resolución de pérdida de aplazamiento y/o fraccionamiento, el término prescriptorio de cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda

habría prescrito el 31 de diciembre de 2010, salvo que a más tardar en esa fecha hubiera quedado interrumpido en razón de haberse producido la única otra causal prevista en el numeral 2 del artículo 45, consistente en haberse notificado oportunamente una orden de pago, una resolución de determinación o una resolución de multa –Inciso a) de dicho numeral2–.

En relación con el ejemplo propuesto, no hay orden de pago ni resolución de multa, pero si se emite finalmente una resolución de determinación, pero esta sería notificada en diciembre de 2011, dentro del plazo prescriptorio, previamente interrumpido el 12 de julio de 2010, de la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda, pero con posterioridad a haberse producido la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda.

En otras palabras, las normas contenidas en el Código Tributario, mal establecidas, en el caso concreto habrían generado que inútilmente la Administración Tributaria ejerza su acción de determinación, porque finalmente no podría ejercer la acción para exigir el pago. Siendo así, esta segunda acción debería ser una consecuencia inevitable del ejercicio de la primera, **salvo que se hubiera producido una causal de suspensión de la acción de la Administración para exigir el pago**, lo que analizaremos en el punto siguiente de este trabajo.

VI. CAUSALES DE SUSPENSIÓN DE LA ACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EXIGIR EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN

Las causales de suspensión de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación son cinco (5) y están previstas en el numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario.

Ninguna de ellas es aplicable, como pasaremos brevemente a analizar, tratándose del ejemplo que venimos tratando referido al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005.

La primera de dichas causales de suspensión, prevista en el inciso a) del numeral 2 del artículo 46, opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. Resulta evidente que este procedimiento solo podría ser iniciado en el ejemplo bajo análisis interponiendo un recurso de reclamación contra la resolución de determinación notificada. Empero, el deudor únicamente interpondría un recurso de reclamación para oponer la prescripción, al haber sido notificado con la resolución de determinación en diciembre del 2011.

Nótese que notificada la resolución de determinación que establece una deuda, el deudor tributario debe oponer la prescripción. En el caso del ejemplo, lo normal será que el deudor interponga oportunamente –es decir, dentro del plazo que señala el Código Tributario para obtener la suspensión de la cobranza– un recurso de reclamación, en el que se limitará a oponer la prescripción, pues como hemos señalado anteriormente, la resolución de determinación es notificada cuando ya no corresponde legalmente que la Administración Tributaria exija el pago de la deuda.

No cabe duda que el procedimiento administrativo iniciado debe concluir con una resolución que deje sin efecto la resolución de determinación por haber sido notificada después de haberse producido la prescripción de la acción para exigir el pago.

La segunda causal de suspensión –inciso b) del numeral 2 del artículo 46– ocurre durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. De todos estos procesos, al que normalmente se recurriría es al procedimiento contencioso tributario, solo en la hipótesis que el procedimiento administrativo concluyera con una resolución que deniega el pedido del deudor para que se declare la prescripción. Frente a la claridad de las normas ya analizadas que permiten concluir, sin lugar a dudas, que habría prescrito la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda, negamos toda posibilidad de que en última instancia administrativa el Tribunal Fiscal

podiera expedir una resolución que rechace el pedido de declaración de la prescripción.

En este orden de ideas, no es pertinente al caso esta segunda causal de suspensión.

La tercera causal –inciso c) del numeral 2 del artículo 46–, tampoco se produciría en este caso, pues no estamos frente a un deudor tributario que mientras estaba corriendo el término prescriptorio en algún momento tuvo la condición de no habido. Es decir, en el ejemplo estamos haciendo mención de un contribuyente que nunca tuvo la condición de no habido durante el periodo en que el término prescriptorio estaba corriendo.

Tampoco es el caso de un deudor que tiene vigente un aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria solicitados dentro del plazo prescriptorio, hipótesis en la cual estaría suspendido el término prescriptorio porque la Administración Tributaria no podría exigir el pago, conforme lo ha previsto, como cuarta causal de suspensión, el inciso d) del numeral 2 del artículo 46.

Finalmente, no se aplicaría la sexta y última causal de suspensión, prevista en el inciso e) del numeral 2 del artículo 46, por cuanto en ningún momento, mientras estuvo corriendo el término prescriptorio, habría existido algún impedimento de orden legal para que la Administración Tributaria pudiera cobrar la deuda. En todo momento la Administración pudo, dentro del único término prescriptorio, determinar la obligación y exigir su pago. Para ello solo se requería que actuara con la diligencia debida que la ley asume que corresponde a todo acreedor.

No hay pues causal de suspensión de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda, que hubiera existido o estuviera vigente al 31 de diciembre de 2010, fecha en que se produce la prescripción de la citada acción.

VII. CONCLUSIÓN

De lo expuesto a través de este trabajo queda claramente establecido que es absolutamente posible, de acuerdo con las normas vigentes del Código Tributario, que se notifique a un deudor una resolución de determinación, dentro del término prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda, pero con posterioridad a haberse producido la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la misma. Esto, sin lugar a dudas, es una de las tantas inconsistencias de las normas que contiene nuestro Código Tributario.

Ello es justamente lo que ocurre en el ejemplo que hemos analizado en este trabajo, referido al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005. La resolución de determinación es notificada al deudor dentro del término prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda. Empero, la deuda contenida en dicha resolución de determinación es notificada cuando ya operó la prescripción de la acción que tiene dicha Administración para exigir el pago.

La Administración Tributaria no puede ya exigir el pago de la deuda. El deudor deberá oponer la prescripción y ésta debe ser declarada dentro del procedimiento administrativo correspondiente.