

**ESPECIALIZACIÓN EN PROCEDIMIENTO
TRIBUTARIO Y LEY PENAL**

I.E.F.P.A. – UNIVERSIDAD DE LA MATANZA

MONOGRAFÍA FINAL

TEMA:

PRESCRIPCIÓN

**MARIA FLORENCIA MONTI
CR. PUBLICO
DNI: 21.393.585**

INDICE

Introducción	Pág. 2
Fundamento de la prescripción en el derecho privado y en el derecho tributario	Pág.4
Prescripción y caducidad . Diferencias.	Pág.6
Oportunidad para oponerla	Pág. 7
La Prescripción en la Ley N° 11.683	Pág. 8
La prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos	Pág. 8
Pago de obligaciones prescriptas	Pág. 11
Suspensión general de la prescripción de las acciones y poderes fiscales	Pág. 12
Verificación de Quebrantos Impositivos de años prescriptos	Pág. 13
Cancelación de inscripción	Pág. 13
Principio de interdependencia	Pág. 15
Concursos Preventivos	Pág. 15
Prescripción Previsional	Pág. 20
Prescripción de anticipos y accesorios	Pág. 22
Prescripción de multas y clausuras	Pág. 23
Prescripción de la acción para exigir el pago	Pág. 24
Término de la prescripción para efectivizar la multa y la clausura	Pág. 25
Prescripción de la acción de repetición	Pág. 29
Caso especial de suspensión prescriptiva	Pág. 30
Momento desde el cual queda expedita la acción de repetición	Pág. 31
Prescripción de la acción de repetición. Incapaces	Pág. 32
Suspensión de la Prescripción	Pág. 33
Inversionistas en Empresas Promovidas	Pág. 41
Interrupción de la prescripción	Pág. 46
Causales	Pág. 46
Interrupción de la prescripción de impuestos	Pág. 47
Interrupción de la prescripción para aplicar multa y clausura	Pág.50
Interrupción de la prescripción por la interposición del reclamo de repetición	Pág.52
Demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Federal	Pág. 53
Casos Prácticos	Pág. 55
Prescripción de obligaciones fiscales provinciales	Pág. 56
Bibliografía	Pág. 61

PRESCRIPCION

INTRODUCCION

La exigencia de seguridad es una de las necesidades humanas básicas que el Derecho intenta satisfacer. La seguridad constituye un deseo arraigado en la vida anímica del hombre, que siente terror "ante la inseguridad de su existencia, ante la imprevisibilidad y la incertidumbre a que está sometido".

Uno de los factores que provoca un mayor grado de inseguridad en las relaciones jurídicas es la prolongación en el tiempo de la incertidumbre o inestabilidad en el goce y titularidad de los derechos y obligaciones.

Para solucionar dicha incertidumbre es que el derecho ha elaborado el **instituto jurídico de la prescripción**.

El fundamento de la prescripción no está dado por una simple presunción que la obligación se ha extinguido, sino que es una institución de orden público fundada en que al Estado, al orden jurídico, le interesa que los derechos adquieran estabilidad y certeza.

Distintos artículos del Código Civil permiten aproximarnos al concepto y funciones del instituto de la prescripción liberatoria en nuestro régimen jurídico.

Por ejemplo, el artículo 3947 establece que "los derechos reales y personales se adquieren y se pierden por la prescripción. *La prescripción es un medio de adquirir un derecho o liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo.*

Por consiguiente, habremos de distinguir entre prescripción adquisitiva (medio de adquirir un derecho, llamada también "usucapión") y la prescripción liberatoria (medio de libertarse de una obligación por el transcurso del tiempo y la inacción del acreedor), siendo esta última la que interesa analizar desde la perspectiva tributaria.

El artículo 3949 dispone que "la prescripción liberatoria es una excepción para repeler una acción por el sólo hecho que el que la entabla, ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere".

Es decir que la ley está reconociendo la extinción de la acción correspondiente al titular de un derecho por su inacción durante un lapso de tiempo legalmente establecido.

Por último, el artículo 4017 establece que "por sólo el silencio o inacción del acreedor, por el tiempo designado por la ley, queda el deudor libre de toda obligación".

De los artículos citados podemos extraer los presupuestos que tornan aplicable el instituto de la prescripción, así como su naturaleza y efectos:

En primer lugar, dos son los presupuestos requeridos para que opere la prescripción liberatoria:

- 1- La falta de ejercicio de un derecho por parte del titular del mismo.
- 2- El transcurso del tiempo.

En segundo lugar, se debe aclarar que la prescripción no constituye un medio de extinción de las obligaciones, sino que los efectos de la prescripción consisten en extinguir las acciones judiciales que hubieran podido utilizarse para exigir el cumplimiento de la obligación, si la misma no hubiese prescrito. Por ende, cuando la prescripción opera sobre una obligación, la misma no se extingue, sino que se convierte en una obligación natural con el consiguiente efecto de que si se paga *voluntariamente* dicha obligación prescrita, no puede reclamarse lo pagado en dicho concepto.

FUNDAMENTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO PRIVADO Y EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Como primera diferencia entre el instituto de la prescripción del derecho privado, y el mismo instituto transportado al derecho tributario, podemos señalar que el fundamento de ambos no es el mismo.

En el **derecho civil** se considera que dos son los fundamentos que justifican la existencia del instituto de la prescripción: el primero eminentemente objetivo, "es la conveniencia general de liquidar situaciones inestables con el objeto de tutelar la seguridad jurídica"; mientras que un segundo fundamento, basado en consideraciones subjetivas, justifica la existencia del instituto en el hecho del probable abandono del derecho que la inacción del titular hace presumir.

En el campo civil, la prescripción no puede ser invocada de oficio por el juez.

En el **derecho tributario**, a diferencia del derecho civil, el fundamento de la prescripción sólo puede buscarse en criterios objetivos, y puede reconducirse a la necesidad y conveniencia de tutelar el principio de seguridad jurídica.

El principio de indisponibilidad o inderogabilidad de la obligación tributaria, consecuencia del carácter de la obligación *ex lege* que ostenta la misma, y del interés público que en ella subyace, torna impensable que la inacción de la Administración pueda interpretarse como una renuncia a hacer efectivo el crédito tributario, el fundamento subjetivo que se acepta en el derecho civil.

Por otra parte, cabe señalar que en materia tributaria, reforzando la necesidad de la existencia del instituto en función de elementales razones de seguridad jurídica, la prescripción constituye una exigencia lógica del **principio de capacidad contributiva** el cual postula el gravamen de la capacidad actual.

El **principio de capacidad contributiva** denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal.

Se destaca que si adopta como criterio de capacidad contributiva una situación pasada, presumiendo su mantenimiento en la esfera patrimonial del contribuyente, sólo puede ser admitida a título de presunción relativa que permita prueba en contrario.

En efecto, de admitirse la posibilidad de que subsista indeterminadamente en cabeza del Estado la posibilidad de exigir las obligaciones fiscales no satisfechas en su momento, podría generarse la situación de que se acumulen deudas tributarias que excediesen la capacidad contributiva actual del sujeto pasivo. Esta acumulación de obligaciones tributarias, dentro de ciertos límites temporales es sensata, porque deriva del propio incumplimiento del sujeto pasivo de la obligación, pero cuando se exceden pautas temporales razonables, la no exigencia del tributo resulta imputable

también a la Administración por no llevar a cabo las tareas de verificación y fiscalización que la ley le atribuye a esos fines.

En materia tributaria la prescripción se produce por el incumplimiento del deudor de satisfacer espontáneamente sus obligaciones fiscales y por un incumplimiento de la ley por parte de la Administración, consistente en el no ejercicio de los deberes de verificación y determinación que la ley le impone en ciertas circunstancias, y no parece admisible que dicho incumplimiento de la Administración pueda acarrear una acumulación ilimitada de deudas tributarias pendientes en cabeza de un solo contribuyente.

PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD . DIFERENCIAS.

Las similitudes existentes entre el instituto de la prescripción y el de la caducidad nos llevan a señalar, en forma previa al estudio de los supuestos de prescripción en particular regulados en la Ley N° 11.683, las diferencias existentes entre ambos institutos.

Siguiendo a Llambías podemos señalar que las diferencias entre ambos institutos son, básicamente, cinco:

- 1- Mientras que la caducidad extingue el derecho, la prescripción no extingue el derecho, sino sólo la acción judicial necesaria para ejercerlo o reclamarlo.
- 2- La prescripción es una institución general que afecta a todos los derechos, exceptuándose únicamente aquellos derechos expresamente señalados como imprescriptibles. La caducidad en cambio, es una institución particular de ciertos derechos, los cuales nacen con una existencia limitada en el tiempo.
- 3- Debido a que la caducidad supone que los derechos afectados por la misma tienen una duración prefijada, no caben en ella las causas de interrupción o suspensión, mientras que las mismas son admitidas en la prescripción.
- 4- La prescripción sólo puede surgir de la ley, mientras que la caducidad puede tener su origen tanto en la ley como en la convención de los particulares.
- 5- Ambos institutos suelen diferenciarse por el hecho de que los plazos de prescripción suelen ser prolongados, mientras que los términos de caducidad son, por lo general, muy reducidos.

OPORTUNIDAD PARA Oponerla

El artículo N° 3962 del Código Civil, establece que la prescripción debe oponerse al contestar la demanda o en la primera presentación en el juicio que haga quien intente oponerla.

Si bien podría interpretarse que la "primera presentación" a que alude la norma, comprendería un plazo otorgado hasta el preciso momento que la misma se materialice, prescindiendo del estadio procesal, nada habilita a una conclusión semejante, toda vez que produciría un dislate procesal, quebrantando el principio de perentoriedad de los plazos.

En sede del Tribunal Fiscal de la Nación, la prescripción debe plantearse al momento de interponer el recurso de apelación ante dicho Tribunal, que es cuando deben expresarse todos los agravios y oponerse las excepciones que se estimen pertinentes.

En el caso de una ejecución fiscal, puede concluirse que la primera presentación deberá efectuarse dentro del plazo establecido para oponer cualquiera de las excepciones admisibles, es decir, dentro de los cinco (5) días de practicada la intimación de pago al demandado, conforme lo dispone el artículo 92 de la Ley N° 11.683.

LA PRESCRIPCIÓN EN LA LEY N° 11.683

El capítulo VIII del Título I de la Ley N° 11.683, regula cuatro distintos supuestos de prescripción:

- a) La prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos (art. 56 y 57)
- b) La prescripción de las acciones y poderes del fisco para aplicar las multas previstas en la Ley N° 11.683 (art. 58 y 59)
- c) La prescripción de las acciones y poderes del fisco para hacer efectivas las multas (art. 56 y 60)
- d) La prescripción de la acción de repetición de impuestos (art. 56, 61, 62, 63 y 64)

La ley tributaria regula en forma detallada el instituto de la prescripción, estableciendo los plazos de prescripción, el momento en que los mismos comienzan a correr, las causales de suspensión e interrupción de los mismos, la forma de cómputo de los plazos de suspensión, etc.

Ello determina que en lo específicamente previsto se apliquen las normas de la presente ley que regulan la prescripción, subsistiendo, para aquellas cuestiones no previstas en la misma, la necesidad de recurrir a las normas del derecho civil que regulan el instituto de la prescripción en el derecho privado.

La prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos (art. 56 y 57)

El artículo 56 de la Ley N° 11.683 establece :

“Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben:

a) Por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.

a) Por el transcurso de diez años en el caso de contribuyentes no inscriptos.

b) Por el transcurso de cinco años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos.

La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de cinco años.

Prescribirán a los cinco años las acciones para exigir el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro.”

En primer lugar en el artículo bajo análisis la Ley de Procedimiento Tributario estipula dos plazos diferentes de prescripción:

a) *Cinco años*, si se tratare de contribuyentes inscriptos ante la Administración Tributaria, así como contribuyentes no inscriptos sin obligación legal de inscribirse; sujetos obligados que regularicen espontáneamente su situación y la acción de repetición de tributos.

El término “contribuyentes” refiere a los responsables por deuda propia, de acuerdo a lo establecido en el artículo 5° de la Ley N° 11.683.

b) *Diez años*, para el caso de los contribuyentes no inscriptos.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo “Tonelli José P”, de fecha 04/08/1970, manifestó que el sentido de la prescripción decenal es que los derechos del Fisco no se vean cercenados ante un contribuyente que se mantiene desconocido.

Por otra parte, el mismo Tribunal, ha remarcado que a los contribuyentes inscriptos ante la AFIP, a raíz de una verificación fiscal le corresponde el plazo de prescripción decenal, ya que su conducta fue el resultado de un impulso exógeno, provocado por la actividad del mismo fisco, considerando para así concluir, que si bien el actual artículo 56 de la Ley N° 11.683, ni las normas reglamentarias definen de manera expresa el alcance que debe otorgarse a la expresión “regularicen espontáneamente”, su significado debe ser coincidente con el otorgado por el actual artículo 113 de dicho cuerpo legal, que considera cumplido tal extremo siempre que “la presentación no se produzca a raíz de una inspección efectuada o inminente”.

Sin embargo, corresponde aclarar que el artículo 53 del decreto reglamentario de la Ley N° 11.683, establece que se consideran comprendidos dentro de la categoría de sujetos cuyas obligaciones fiscales prescriben a los diez años, a los contribuyentes no inscriptos en los impuestos respecto de los cuales la prescripción se rige por la ley N° 11.683 y cuya declaración y percepción se efectúa sobre la base de declaraciones juradas. A dicho efecto “ se considerará como no inscriptos a los sujetos cuyos deberes impositivos comprendidos en el artículo 5° de la ley, cuya condición de contribuyente no se hubiera manifestado mediante la presentación de declaración jurada o determinación administrativa del impuesto o que no figurasen registrados con número de inscripción asignado a los efectos del pago del gravamen.”

Los contribuyentes a los cuales la DGI cancela su número de inscripción tienen el carácter de no inscriptos solamente con respecto a aquellos períodos fiscales que venzan con posterioridad a la notificación de la citada cancelación. El contribuyente podrá seguir gozando de la prescripción

quinquenal si opta por seguir presentando declaraciones juradas con posterioridad a la cancelación de su inscripción. (art. 53 2° párrafo DRLPT). No deben considerarse incluidos dentro de los sujetos comprendidos en las disposiciones de la prescripción decenal aquellos contribuyentes de impuestos cuyas liquidaciones sean interdependientes y que se encuentren inscritos en alguno de ellos (art. 53 3° párrafo DRLPT) En todos los demás supuestos la inscripción se juzgará en forma independiente para cada tributo.

De la lectura del artículo en cuestión parecería desprenderse que la prescripción opera con respecto a dos conceptos distintos, estableciéndose dos plazos independientes: uno, que afectaría "las acciones y poderes del fisco" para *determinar* el impuesto y, el segundo que afectaría las acciones y poderes del fisco para *exigir* el impuesto ya determinado. Dicha interpretación no es correcta, ya que la ley establece un único plazo de prescripción para determinar y exigir el impuesto, y no dos como podría llegarse a interpretar del texto legal.

Por otra parte, se destaca que el artículo 56 de la ley, establece un plazo de prescripción propio y reducido de la **acción de repetición** de impuestos, rigiendo la prescripción de cinco años, que resulta oponible por el fisco, cualquiera sea el origen de los ingresos y excluye la aplicación de la prescripción decenal del artículo 4023 del Código Civil.

La reforma de la Ley N° 25.795 incluyó un nuevo inciso, por el cual se dispuso el plazo de prescripción de cinco años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, computables a partir del 1° de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos.

Igualmente la citada reforma estipula en el último párrafo del artículo bajo análisis, que prescribirán a los cinco años las acciones para exigir el recupero o devolución de impuestos, término que se contará a partir del 1° de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro.

Así el texto legal establece un plazo específico de prescripción, llenando un vacío legal en el campo tributario que tornaba de aplicación supletoria las disposiciones civilistas, que otorgan una prescripción decenal y un distinto modo de iniciar su curso.

Se destaca que la Ley N° 26.044 (B.O. 06/07/2005) en su artículo 2° estableció: *"Los plazos de prescripción previstos en el inciso c) y en el último párrafo del artículo 56 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones -introducidos por la Ley 25.795-, se considerarán operados al 31 de diciembre de 2005 y resultarán de aplicación para los términos de prescripción que se encuentren en curso a la fecha de entrada en vigencia*

de la presente ley, en la medida que hubieren superado los plazos previstos en dichas normas.

Al respecto, el propio fisco había considerado -antes de la reforma- en el dictamen 56/95 (DAL) de fecha 14/11/95, que tratándose de reintegros de Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación, el plazo era de diez años instituido en el artículo 4023 del Código Civil, cuyo curso comenzaba a correr desde la fecha que se produce la operación de exportación, la cual se considera perfeccionada con el cumplimiento de embarque.

En cuanto a las **devoluciones**, el Organismo fiscal plasmó su opinión en el Dictamen N°80/2001 (DAL) del 17/09/2001, considerando que en materia de saldos de impuestos a favor del contribuyente provenientes de ingresos en exceso el plazo para reclamar la devolución de los mismos prescribe a los cinco años, en mérito a lo dispuesto por el artículo bajo análisis en materia de repetición de impuestos.

Ello se explica a la luz del criterio vertido por el fisco en su dictamen N° 63/71 (DATyJ) donde sostuvo que no hay distinción legal entre la devolución y la repetición, ni entre el impuesto y los pretendidos saldos acreedores, existiendo sólo una forma distinta de encarar la restitución, dado el hecho de que en unas situaciones está configurado un acto de imputación a obligaciones ciertas y determinadas y en otras falta dicha imputación, lo contingente es pues la forma y procedimientos conducentes al acto de restitución que indistintamente puede expresarse por vía de acreditación, compensación o devolución, necesitando o no, según los casos, de un procedimiento surgido del recurso específico o recurso de repetición, concluyendo en que un contribuyente solicite acreditación, compensación, devolución o repetición es en todo caso indiferente, porque en definitiva se trata del ejercicio de una misma acción, la única que reconoce la ley con ese fin.

El legislador actual ha equiparado en cuanto al plazo de prescripción, la repetición y el recupero o devolución de impuestos.

Pago de obligaciones prescriptas

El artículo 53 del Decreto Reglamentario de la Ley N°11.683 establece que la Dirección General impositiva no podrá exigir el pago de impuestos prescriptos, salvo que el responsable haya renunciado, en forma expresa o tácita, a la prescripción ganada.

Sin embargo, el contribuyente podrá ingresar voluntariamente una obligación tributaria ya prescripta, supuesto en el cual estaría abonando una obligación natural.

Este pago de una obligación natural, aun cuando fuera efectuado a valores nominales, importa un reconocimiento mas no un renacimiento de la misma, razón por la cual no resulta exigible el pago de sus accesorios o de la actualización.

Suspensión general de la prescripción de las acciones y poderes fiscales

El artículo 10 de la Ley N° 24.587 (Boletín Oficial 22/11/95), estableció la suspensión por el término de un (1) año, del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar y exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y para aplicar y hacer efectivas las multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales. Esta suspensión alcanzará a la totalidad de los contribuyentes y responsables, estén o no inscriptos ante la Dirección General Impositiva.

Por otra parte, el fisco emitió su opinión en el dictamen N° 102/2000(DAL) de fecha 14/11/2000:

Sumario:

La suspensión prevista por el artículo 10 de la Ley N° 24.587 opera sobre todos los períodos cuya prescripción se encontraba en curso al momento de entrada en vigencia de dicha norma.

Texto:

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Región N° ... a fin de que esta Asesoría ... se expida acerca del alcance del artículo 10 de la Ley N° 24.587, frente al caso concreto de la prescripción del Impuesto a las Ganancias, período 1994, cuyo plazo para la presentación de declaración jurada e ingreso del gravamen, venció en mayo de 1995 comenzando a correr el plazo respectivo el 1/1/96.

II.- En orden a lo solicitado, es dable mencionar que el artículo 10 del Título VII de la Ley N° 24.587 establece, en su parte pertinente, la suspensión por el término de un (1) año del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar y exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva.

Asimismo, el artículo 11 de la citada ley preceptúa que "Las disposiciones de los títulos...VII entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial...".

De las normas parcialmente transcriptas se observa que la suspensión de la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar y exigir el pago de los tributos, es de un (1) año, iniciándose el 22/11/95 y finalizando el 21/11/96.

Sobre el particular, cabe indicar que esta Asesoría Legal se pronunció en otras oportunidades, sosteniendo que la suspensión prevista en la norma

antes citada opera sobre todos los períodos cuya prescripción se encuentra en curso al momento de entrada en vigencia de la ley [Cf. Dictamen N° 63/96 (DAL)].

Debe tenerse presente que la prescripción es un instituto que influye en la acción judicial tendiente a hacer valer un derecho, provocando la extinción de la misma por el transcurso del tiempo y que, suspender, significa "Detener o diferir por algún tiempo una acción u obra" (cf. Diccionario de la Real Academia Española - Vigésima Primera Edición). Por lo demás, al hablar de suspensión e interrupción de la prescripción, la doctrina expresa que "La suspensión consiste en la detención del tiempo útil para prescribir por causas concomitantes o sobrevinientes al nacimiento de la acción en curso de prescripción" (el subrayado no se corresponde con el original) -Cf. Jorge J. LLAMBIAS, Tratado de Derecho Civil, Parte General II, Editorial Perrot, Ed. 1998, pág. 680-. Es decir, que es presupuesto necesario para que opere una causal de suspensión que exista una acción respecto de la cual haya comenzado a computarse el plazo de prescripción. Por lo tanto, este servicio jurídico considera que corresponde ratificar la tesitura adoptada mediante Dictamen N° 63/96 (DAL), en consecuencia de lo cual, toda vez que en el caso planteado como ejemplo, a la fecha de vigencia de la Ley N° 24.587 -esto es el 22/11/95- el curso de la prescripción no se había iniciado, dicha norma no resulta de aplicación; y las acciones y poderes fiscales para determinar y exigir el pago del tributo prescribirían el 31/12/2000, salvo la existencia de algunas de las causales de interrupción o suspensión a que se refiere la propia Ley de Procedimiento Tributario.

Verificación de Quebrantos Impositivos de años prescriptos.

El decreto 1397/79 faculta a la AFIP para verificar los quebrantos impositivos correspondientes a años prescriptos cuando inciden en determinaciones exigibles.

La jurisprudencia en el caso "Deltabor SAFIC" ha entendido que dicha norma no vulnera la Constitución Nacional, toda vez que no hace otra cosa que expresar lo que se encuentra insito dentro de las facultades de la Dirección General Impositiva en el procedimiento de Determinación de Oficio.

Por su parte, la doctrina Española se ha pronunciado en idéntico sentido, señalando que puede ejercerse la potestad de gestión tributaria sobre períodos prescriptos cuando la verificación de dichos períodos tenga trascendencia con respecto a obligaciones aún no prescriptas.

Cancelación de inscripción

En su segundo párrafo, el artículo 53 del Decreto 1397/79, establece que tratándose de contribuyentes a los cuales la Dirección General Impositiva les haya comunicado la cancelación de su número de inscripción, la condición

de "no inscriptos" regirá para los períodos fiscales que venzan a partir de esa notificación, excepto que el titular continúe presentando declaraciones juradas.

El decreto 1299/98, ha incorporado un nuevo párrafo, precisando que no será necesaria esa comunicación si el contribuyente hubiera omitido presentar sus declaraciones juradas durante tres períodos fiscales consecutivos si éstos fueran anuales o treinta y seis períodos consecutivos cuando fueren mensuales, caso en el cual la condición de no inscriptos regirá para los períodos que venzan a partir de los referidos incumplimientos.

Principio de interdependencia

Se plantea el caso de un contribuyente que encontrándose inscripto en un solo impuesto, tiene interdependencia de tributos, ¿corresponde considerar un plazo de prescripción de diez años?

El artículo 53 del decreto 1397/79 estipula que no están comprendidos en la disposición del artículo 56 inciso b) -prescripción decenal- los contribuyentes de los impuestos cuyas liquidaciones sean interdependientes y que se hallen inscriptos en alguno de ellos, estableciendo por otra parte que en los demás impuestos y a iguales efectos la inscripción sólo se juzgará respecto de cada uno de ellos.

El Tribunal Fiscal en el fallo "Puerto Vallarta S.A.", de fecha 27/09/2000, ha dicho que para la aplicación del principio de interdependencia, se debe tratar de un contribuyente que presenta declaraciones o cumple impositivamente en ambos gravámenes, de forma tal que en uno de ellos se reflejen las relaciones que tiene con el otro, y no para el supuesto de que, aún sin tributar uno de los gravámenes, deba darse el Fisco por enterado por el sólo hecho de efectuar una actividad que está gravada en ambos.

En su criterio, tal interdependencia no se configura entre la liquidación del impuesto a las ganancias con la correspondiente al impuesto al valor agregado, ya que ambos gravámenes tienen diferente hecho imponible, lo que impide toda relación de dependencia o subordinación entre ellos, como tampoco se verifica en el impuesto a las ganancias con autónomos.

Concursos Preventivos

El artículo 56 de la Ley N° 24.522 instituye un régimen específico de prescripción abreviado de dos años sobre los créditos no verificados en el Concurso, debiéndose determinar si dicha norma desplaza a la Ley N°11.683.

La Ley de Concursos y Quiebras establece que:

"El pedido de verificación tardía debe deducirse por incidente mientras tramite el concurso o, concluido éste por la acción individual que corresponda, dentro de los dos (2) años de la presentación en concurso. Vencido ese plazo prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores como del concursado, o terceros vinculados al acuerdo, salvo que el plazo de prescripción sea menor."

Por otra parte, en lo relativo al proceso de verificación, determina el artículo 32 de la Ley de Concursos y Quiebras que el pedido de solicitud de verificación *"..produce los efectos de la demanda judicial, interrumpe la prescripción e impide la caducidad del derecho y de la instancia"*.

En una primera interpretación podría decirse que si los acreedores por causa o título anterior a la presentación –entre los cuales cabría incluir al Fisco

Nacional –y sus garantes, no solicitaren verificación tempestiva de su crédito, opera la referida prescripción abreviada de la ley de concursos y quiebras, toda vez que a su respecto no opera la interrupción de la prescripción conforme la norma transcrita precedentemente.

No obstante, la doctrina tiene dicho que la ley N° 11.683 tiene prevalencia sobre la Ley N° 24.522 porque es derecho público y es derecho federal , y además que los contribuyentes y síndicos -en su caso- deberán utilizar los medios procesales prescriptos en la norma específica -Ley N° 11.683- para dirimir las controversias suscitadas por la procedencia y montos de los impuestos y sanciones aplicadas en sede administrativa por la AFIP.

Al respecto, la Corte Suprema en el famoso caso “Hilandería Luján S.A.” ha consagrado la preeminencia de las normas tributarias contenidas en la Ley N° 11.683, en virtud del principio de especialidad, reafirmando tal criterio con posterioridad en los casos “Casa Marroquín” y “Cosimatti”.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación en el caso “Zanella Hnos. y Cía S.A.” de fecha 17/07/2001, en una postura similar, sostuvo la preeminencia de la prescripción prevista en la Ley N° 11.683 por sobre la dispuesta en la Ley N° 24.522 de concursos y quiebras, debido a la especialidad de la normativa tributaria.

El Organismo recaudador, se ha pronunciado al respecto mediante el dictamen N° 80/2000 (DAL), el cual se reproduce a continuación:

AFIP-DGI Dictamen N° 80/2000

DIRECCION DE ASESORIA LEGAL
17 de Octubre de 2000

Asunto:

PROCEDIMIENTO. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DETERMINACION DE OFICIO. **PRESCRIPCION**. QUIEBRA. PERIODOS 9/97 AL 12/97. "F.F." S.A.

Voces:

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO-DETERMINACION DE DEUDA IMPOSITIVA DE OFICIO -IVA-CONCURSOS-QUIEBRA-PROCESO DE VERIFICACION -INCIDENTE DE VERIFICACION

Sumario:

Siendo una deuda anterior a la fecha del decreto de quiebra -pero no anterior al proceso concursal-, la acción para reclamar su cobro no se encuentra prescrita, en virtud de no resultarle aplicable la prescripción abreviada pautaada por el artículo 56 de la ley concursal, correspondiendo promover un incidente de verificación para perseguir su cobro.

Texto:

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de ..., solicitando la intervención de esa Dirección a efectos de que se expida respecto de la controversia existente entre el plazo prescriptivo regulado por la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones) y el previsto por la Ley N° 24.522, con el objeto de definir el curso de acción a seguir en circunstancias similares al presente caso.

II.- En el caso bajo análisis, el área operativa interviniente informa que la contribuyente del rubro entró en concurso preventivo el 9/5/96, con fecha 28/4/97 fue homologado el acuerdo de acreedores de la sociedad, y posteriormente, con fecha 24/4/98 la firma solicitó su propia quiebra, la cual fue decretada el 28/4/98, operando el vencimiento para efectuar la reserva del crédito fiscal el 1/7/98.

La División ... manifiesta que cuando recibió las actuaciones para impulsar el procedimiento determinativo previsto en el artículo 17 y siguientes de la Ley de Rito ya se encontraba vencido el plazo para efectuar la reserva del crédito fiscal involucrado -I.V.A. período fiscal 9/97 a 12/97-, no obstante ello, con fecha 7/2/00 inició dicho procedimiento el cual concluyó con el dictado de la Resolución N° ... de fecha ..., la cual fue notificada el día 14/4/00, girando copia de la referida determinación a la Oficina de ... el 19/4/00 a los fines que estimara corresponder.

Con fecha 25/4/00 la Oficina precedentemente referida indicó que había tomado conocimiento de la determinación de oficio practicada a la contribuyente del epígrafe, sin perjuicio de lo cual, dado que la resolución en cuestión recién adquiriría firmeza el 10/5/00 y el vencimiento del plazo de verificación tardía operaba el 28/4/00, devolvió las actuaciones, considerando que resultaba de aplicación al caso el artículo 56 de la Ley de Concursos y Quiebras -N° 24.522-.

La División ... entiende que la prescripción de las acciones fiscales quedó interrumpida conforme lo normado por el artículo 65 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), con la notificación de la resolución determinativa de oficio.

El área jurídica de la Dirección consultante señala que la cuestión a dilucidar sería la posibilidad de verificar en forma tardía un crédito fiscal en una quiebra previo a que éste adquiera el carácter de firme.

Así considera que el hecho de que la resolución determinativa no se encuentre firme no constituye un obstáculo para proceder a la verificación tardía, no obstante lo cual destaca lo controvertido que resulta tal cuestión.

Asimismo señala que "...el artículo 56 de la Ley de Concursos y Quiebras referido a la prescripción de aquellos créditos que sean verificados tardíamente, cuando la misma no se efectúe después de los dos años de la presentación en concurso, resultaría aplicable al caso de marras por cuanto se trata de una quiebra indirecta (emerge de un concurso preventivo)".

Por último, señala que atento a que el plazo para la verificación tardía había operado el 28/4/00 y la remisión de la resolución determinativa de oficio se hizo con fecha 19/4/00, a su criterio, aún no había operado la prescripción a que alude el artículo 56 de la ley concursal, ello sin perjuicio de la valoración que el juez administrativo haya efectuado en orden a la imposición de costas al Fisco y en atención a las pautas establecidas en la Instrucción General N°

En virtud de la controversia apuntada entre los plazos prescriptivos de la Ley N° 24.522 y de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), y a efectos de definir el curso de acción a seguir en situaciones similares a las aquí planteadas, se solicita el pronunciamiento de este servicio asesor.

III.- Sobre la cuestión sometida a consulta cabe destacar, compartiendo lo expuesto por la División Jurídica preopinante, lo controvertido del tema planteado.

Esa Dirección, en reiteradas oportunidades, ha señalado los diversos criterios que al respecto ha adoptado la jurisprudencia.

Así, en el informe elaborado por la División ..., conformado mediante Nota N° ..., de fecha ..., luego de reseñar las diferentes posturas adoptadas por la jurisprudencia, se dijo que "... puede concluirse que no se encuentra una respuesta jurisprudencial consensuada como la que se requiere para establecer un criterio que suministre seguridad con relación al conflicto normativo que se presenta sino que existen precedentes aislados, provenientes de distintos fueros y jurisdicciones que, de una manera u otra, asumen las distintas posturas que en el caso pueden sustentarse".

Para luego agregar que "Frente a esta situación, que demuestra por sí misma lo controvertible del tema en cuestión, esta dependencia asesora es de opinión que el Fisco Nacional debe adoptar, para el futuro, el criterio que además de ser el más favorable a sus intereses, tiene sustento en fundadas razones jurídicas. El criterio referido es el que considera que la aplicación del sexto párrafo del artículo 56 de la Ley N° 24.522 a los créditos fiscales del concurso implica prescindir inmotivadamente de la regulación procesal específica (vr.gr. Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones), especificidad que fue reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación; debiéndose estar a lo que eventualmente y en última instancia decida el más Alto Tribunal al respecto".

Asimismo se indicó que la especificidad de las normas del derecho tributario y la autonomía orgánica, teleológica y dogmática del mismo, llevan a concluir ineludiblemente que la Ley N° 24.522 no puede

modificar el régimen de prescripción establecido por la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), más aún tratándose esta última de una ley de carácter federal, carácter del que carece la ley concursal. Sostener lo contrario implicaría vulnerar el derecho federal específico llamado a regir la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar y exigir el cobro de tributos y para aplicar y hacer efectivas las multas respectivas, enervando así al Fisco Nacional del ejercicio legítimo de los mismos.

Ahora bien, el referido artículo 56 de la Ley N° 24.522 relativo a la verificación tardía durante el trámite del concurso, no tiene, en materia de quiebras un correlato, "... a punto tal que no existe ni remisión ni texto equivalente a este último dentro del Título III".

En dicho acto de asesoramiento se ha señalado que "... toda vez que la prescripción liberatoria es una institución por la cual se pierden los derechos, toda interpretación que implique alterar el término dispuesto por la ley ordinaria para que se produzca la extinción de la acción debe surgir de otra disposición normativa. Es decir no puede alterarse el término de prescripción a través de una interpretación analógica".

Concluyendo al respecto que "... lo expresado tiene aplicación en materia de quiebra directa. En el supuesto de quiebra indirecta, por el contrario, de haberse operado el término de la prescripción de las acciones, por disposición del artículo 56, los acreedores no podrían verificar en la etapa de quiebra. En efecto, si la acción prescribió durante la sustanciación del concurso preventivo, la misma no renace por la circunstancia de que el deudor sea declarado en quiebra".

Sin perjuicio de lo señalado, y en virtud de que el supuesto aquí analizado constituye una quiebra indirecta, dado que, tal como señala la División Jurídica interviniente, emerge de un concurso preventivo, la situación fáctica bajo análisis resulta diferente. Ello así por cuanto lo señalado en el párrafo precedente tiene sentido en cuanto no permite que un acreedor preconcursal que no haya verificado tempestivamente sus créditos, por el hecho de que luego se decreta la quiebra vea ampliado el plazo para proceder a tal verificación.

Pero en el caso que nos ocupa, el crédito a exigir no reviste tal carácter por cuanto la deuda correspondiente a los períodos 9/97 a 12/97 -por el impuesto al valor agregado-, aun cuando se encontrara pendiente de determinación, era anterior al decreto de quiebra, pero no anterior al proceso concursal.

Sobre este aspecto corresponde recordar que el nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando acaecen las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables, no obstante ello puede suceder que el monto de la obligación tributaria se encuentre sujeto a un procedimiento administrativo, denominado "determinación de oficio".

"...es dable puntualizar que el acto determinativo que practica esta Administración Federal no tiene efectos constitutivos sino meramente

declarativos de la obligación nacida en las condiciones establecidas por la ley".

Por ello, siendo la deuda anterior a la fecha del decreto de quiebra, a criterio de este servicio jurídico, la acción para reclamar su cobro no se encontraría prescrita, en virtud de no resultar aplicable la prescripción abreviada pautada por el artículo 56 de la ley concursal.

De tal manera, de acuerdo a lo establecido por el artículo 202, primer párrafo de la Ley N° 24.522, "En los casos de quiebra declarada por aplicación del artículo 81, inciso 1, los acreedores posteriores a la presentación pueden requerir la verificación por vía incidental, en la que no se aplican costas sino en casos de pedido u oposición manifiestamente improcedente" (la referencia debe leerse como "artículo 77, inciso 1").

Señala Dasso que "los acreedores posteriores a la presentación del concurso preventivo, que consecuentemente no fueron concurrentes al mismo, si pretenden concurrir a la quiebra indirecta deben promover incidente de verificación en los términos del art. 280" (cfr. Dasso, Ariel Angel, "Quiebras. Concurso Preventivo y Cramdown", Tomo I, Ed. Ad-Hoc, pág.533).

Por último resta señalar que, atento a que de los antecedentes acompañados no surge el estado actual del proceso falencial, correspondería tener en consideración que de acuerdo a lo previsto por el artículo 223 de la ley de marras "Los acreedores que comparezcan en el concurso, reclamando verificación de créditos o preferencias, después de haberse presentado el proyecto de distribución final, sólo tienen derecho a participar de los dividendos de las futuras distribuciones complementarias, en la proporción que corresponda al crédito total no percibido". Y de haberse producido la clausura por distribución final, corresponderá atenerse a lo estipulado por el artículo 231, en cuanto indica que "Los acreedores no presentados sólo pueden requerir la verificación de sus créditos, cuando denuncien la existencia de nuevos bienes".

Por las consideraciones expuestas a criterio de este servicio jurídico, más allá de las divergencias jurisprudenciales apuntadas, al caso de marras no le resultaría de aplicación el plazo prescriptivo del artículo 56 de la ley concursal y, por ende, correspondería promover el correspondiente incidente de verificación para perseguir el cobro de las acreencias fiscales, teniendo en consideración las salvedades apuntadas en el párrafo precedente.

Prescripción Previsional

La prescripción previsional liberatoria se rige por el artículo 16 de la Ley N° 14.236, que estipula un plazo de diez (10) años.

No existen en esta materia disposiciones expresas sobre causales de suspensión o interrupción prescriptivas, resultando de aplicación supletoria la normativa civilista.

Al respecto, el Fisco Nacional se ha expedido a través del Dictamen N° 5/1999 (DAL) de fecha 12/02/1999, en el cual se concluyó:

I - La Justicia Laboral es el órgano competente para dirimir cuestiones relacionadas con los encuadramientos establecidos en las Convenciones Colectivas de Trabajo. En consecuencia, la posibilidad de accionar por el cobro de los aportes y contribuciones correspondientes a diferencias salariales, por parte de esta Administración Federal, nace ante la existencia de una resolución judicial que reconozca la procedencia de reclamo, ello al momento de adquirir carácter firme.

II - El art. 16 de la Ley N° 14.236 establece que las acciones por cobro de contribuciones, aportes, multas y demás obligaciones emergentes de las leyes de previsión social prescribirán a los diez años. En razón de ello, el plazo aludido recién debe computarse a partir de la fecha en que la resolución judicial ha quedado firme o, en su caso, la de homologación del acuerdo judicial.

El artículo 57 de la Ley N° 11.683 establece que:

“Comenzará a correr el término de la prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen”.

El presente artículo establece el momento en que comienza a correr el término de la prescripción de los impuestos y sus accesorios, fijando como momento inicial de dicho término el 1° de enero siguiente al año en que se haya producido el vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones jurada e ingreso del gravamen. Es decir, para un impuesto cuyo período fiscal vence, por ejemplo, en el año 2003, y el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada del mismo tiene lugar en el mes de abril de 2003, el plazo de prescripción de dicho impuesto comenzará a correr el 1° de enero de 2004.-

El Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Sáenz Justo Pastor”, de fecha 12/08/64, tiene resuelto que si la AFIP, fijara un nuevo plazo general, debe entenderse que la fecha extrema de éste es la que constituye el vencimiento general, aún cuando se traslade a un nuevo año calendario.

El vencimiento del plazo de prescripción se opera a los 5 ó 10 años (dependiendo del carácter de inscripto o no inscripto del contribuyente) de iniciado el transcurso del mismo, lo que implica que una obligación cuyo

plazo de prescripción comienza a correr el 1° de enero de 1994, prescribe el 1° de enero de 1999 (si el plazo es de 5 años) y no el 31 de diciembre de 1998, como se ha sostenido en alguna oportunidad. El plazo vence el 1° de enero y no el 31 de diciembre anterior porque no existe en la ley fiscal una norma que contradiga lo preceptuado en el art. 25 del Código Civil, que establece que "los plazos de mes o meses, de año o años, terminarán el día que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha. Así, un plazo que principie el día 15 de un mes, terminará el 15 del mes correspondiente, cualquiera sea el número de días que tengan los meses o el año".

En cuanto al momento u hora del día en que se opera el plazo de prescripción, cabe señalar que dicho plazo debe considerarse cumplido a la medianoche del 1° de enero correspondiente, por así surgir de la regla establecida en el art. 27 del Código Civil.

Prescripción de anticipos y accesorios

El artículo 21 de la Ley N° 11.683 establece que las facultades del fisco para reclamar el pago de anticipos caduca al vencimiento de la obligación tributaria con respecto a la cual se imputan como pagos a cuenta, o a la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto, lo que fuese posterior.

Aún existiendo este plazo de caducidad, el cual tomaría inaplicable el plazo de prescripción a estos conceptos, cabe referirse a la prescripción de la obligación de pago de los intereses de los anticipos pagado fuera de término, en virtud de que la Corte Suprema de Justicia, en diversos pronunciamientos ha considerado que la caducidad de los anticipos no conlleva la de sus accesorios, de acuerdo a lo establecido en el art. 37 del texto procedimental.

Por lo tanto, con respecto al cómputo del término de prescripción de los accesorios de los anticipos, el mismo debe comenzar a contarse a partir del 1° de enero siguiente a la fecha de vencimiento de la presentación de las boletas de depósito de los anticipos, ya que dichas boletas se equiparan a las declaraciones juradas por expresa disposición del art. 15 de la ley

PRESCRIPCIÓN DE MULTAS Y CLAUSURAS

El artículo 58 de la Ley N° 11.683 establece que: *“comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.*

Con respecto a la prescripción de sanciones tributarias, la ley de Procedimiento Tributario establece dos hipótesis, una en función del término de la acción para aplicarlas- contemplado en este artículo- y otra contemplada en el artículo 60 referida al plazo para efectivizar la sanción aplicada.

En este artículo se regla el primer supuesto, quedando expresamente establecido en la ley, que dicho término comenzará a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que se configuren las infracciones referidas.

A fin de fijar el comienzo del plazo, la norma distingue entre violación a los derechos formales (obligaciones de hacer, de no hacer o tolerar) o materiales (obligación de dar), asentando “in fine” un concepto legal de ilícito tributario. Efectivamente, señala como tal a los legalmente considerados como hecho u omisión punible.

Por lo expuesto, puede visualizarse que el cómputo del período de prescripción para aplicar sanciones se desvincula íntegramente del vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen, considerando solamente la comisión del ilícito tributario.

PRESCRIPCION DE LA ACCION PARA EXIGIR EL PAGO

El artículo 59 de la Ley 11.683 establece: “ *El hecho de haber prescrito la acción para exigir el pago del gravamen no tendrá efecto alguno sobre la acción para aplicar la multa y clausura por infracciones susceptibles de cometerse con posterioridad al vencimiento de los plazos generales para el pago de los tributos*”

Podemos visualizar una separación conceptual entre el tributo y las sanciones de multa y clausura, ya que deja de lado el curso de la prescripción en materia de gravámenes, cuando se trate de infracciones susceptibles de cometerse con posterioridad al vencimiento de los plazos generales para el pago de tributos.

No sería el caso de las infracciones surgidas con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación del tributo, caso éste en que por aplicación del artículo 76 de la Ley N° 11.683 las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución determinativa, pues de lo contrario se produciría la indemnidad del contribuyente.

La única excepción al último supuesto, está dada por la formulación de denuncia penal, una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria caso en el cual la Administración Tributaria se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal, no siendo de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley ritual tributaria.

TERMINO DE LA PRESCRIPCION PARA EFECTIVIZAR LA MULTA Y LA CLAUSURA

El artículo 60 de la Ley N° 11.683 establece que *“El término de la prescripción de la acción para hacer efectiva la multa y la clausura comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga”*

Esta norma regula el plazo para hacer efectivas las mencionadas sanciones, es decir, habiéndose dictado las correspondientes resoluciones condenatorias.

El inicio tiene lugar a partir de la fecha de notificación de la resolución administrativa firme que imponga la multa y/o clausura.

Al respecto, la Dirección General Impositiva se ha expedido a través del Dictamen N° 40/2004 (DAL), el cual por su novedad, se reproduce a continuación:

AFIP-DGI Dictamen N° 40/2004

DIRECCION DE ASESORIA LEGAL
30 de Noviembre de 2004

Asunto:

PROCEDIMIENTO - **PRESCRIPCION**. CONSULTA PARA APLICAR Y EXIGIR EL PAGO DE MULTAS

Voces:

PROCEDIMIENTO FISCAL-PRESCRIPCION-MULTA (TRIBUTARIO)

Sumario:

La ley de Procedimiento Tributario, establece como principio general dos hipótesis con relación al instituto de la prescripción, uno referido al término para ejercer la acción para aplicar los ilícitos tributarios y otro, para hacer efectiva la sanción aplicada, ello en atención a que el legislador le ha instituido un régimen propio en la citada ley fiscal.

Por otra parte, ante el silencio de la ley de rito en lo que concierne al modo de computar el término de prescripción -salvo en lo atinente a su inicio -, el plazo establecido en años será computado según lo dispuesto en el Título II del Código Civil.

Texto:

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Dirección Regional ... solicitando la intervención de esta instancia asesora a fin de que se expida con relación a si debe considerarse el cómputo de la prescripción en forma independiente "...tanto para aplicar una multa en un sumario material como así también para hacer efectiva la misma".

Sobre el particular, cabe mencionar que mediante la Nota N° ... de fs. ..., la División Jurídica dependiente de la citada Dirección Regional ... expresa que "...atento a la naturaleza jurídica de la sanción de multa existirían dos plazos de prescripción, uno sería el previsto por el artículo 58 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), que correspondería con el plazo para su imposición, y otro para hacer efectiva la misma conforme el artículo 60 de la mencionada norma".

Ello así, luego de traer a colación las normas legales aplicables al caso emite opinión respecto del citado instituto con relación a las multas estableciendo dos plazos uno, respecto a la aplicación de la sanción y el otro a su exigibilidad, concluyendo que "con respecto al plazo de prescripción para aplicar una multa a un contribuyente corresponde computarlo a partir del 1° de enero del año siguiente a la configuración del hecho generador de la conducta punible, mientras que para hacer efectiva la misma dicho plazo comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga (cfr. artículo 60), esto es desde la cero (0) hora del día siguiente de producida aquélla, hasta cumplirse cinco (5) años, para lo cual también se deberían tener en cuenta los días inhábiles judiciales".

II.- 1.- ... Se procederá a su análisis.

2.- Al respecto, el Capítulo VIII del Título I de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones establece el régimen de la prescripción de las acciones y poderes del ente recaudador para determinar y exigir el pago de tributos como así también, para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista.

En tal sentido, cabe señalar que con relación a los distintos términos en que ella opera corresponde remitirse a las previsiones establecidas en el artículo 56 de la ley de rito, debiendo efectuarse su cómputo en las formas que establece conforme se trate de impuestos -artículo 57- como para las multas y clausuras -artículos 58, 59 y 60- del citado plexo normativo.

En cuanto al interrogante sobre el término de prescripción del poder del Fisco para aplicar multas, el mismo comienza a correr desde el 1° de enero del año siguiente al que tuviere lugar la infracción -tanto formal como material- considerada como hecho u omisión punible -cfr. artículo 58, de la ley de procedimiento fiscal-, estableciendo por su parte el artículo 60 de la ley de rito, que el plazo de la prescripción de la acción para hacer efectiva la sanción pecuniaria y la clausura comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga cuyo plazo fenecerá

conforme la categorización de contribuyente prevista en el citado artículo 56 de la ley fiscal.

En síntesis, la ley de procedimiento tributario, establece como principio general dos hipótesis con relación al instituto de la prescripción, uno referido al término para ejercer la acción para aplicar los ilícitos tributarios y otro, para hacer efectiva la sanción aplicada, ello en atención a que el legislador le ha instituido un régimen propio en la ley de rito.

3.- Por lo demás, y en lo concerniente al modo de computar el plazo de prescripción, entendiéndose la preopinante que deberían tenerse en cuenta los días inhábiles judiciales, corresponde formular las siguientes consideraciones.

3.1.- Como ha quedado expuesto, el artículo 56 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) establece como término de prescripción el de cinco años para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras, aclarándose únicamente en cuanto a su cómputo que el término para su aplicación comenzará a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho y omisión punible (cfr. artículo 58) y para hacerlas efectivas y, el de efectivización, desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga.

3.2.- El artículo 4° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) dispone que "Para todos los términos establecidos en días en la presente ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos. Cuando un trámite administrativo se relacione con actuaciones ante organismos judiciales o el Tribunal Fiscal de la Nación, se considerarán hábiles los días que sean tales para éstos.

"Para todos los términos establecidos en las normas que rijan los gravámenes a los cuales es aplicable esta ley, se computarán únicamente los días hábiles administrativos, salvo que de ellas surja lo contrario o así corresponda en el caso".

3.3.- El Título II del Código Civil establece el modo en que se deben contar los intervalos de derecho y, específicamente en el artículo 25 se contempla que "Los plazos de mes o meses, de año o años, terminarán el día que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha. Así, un plazo que principió el 15 de un mes, terminará el 15 del mes correspondiente, cualquiera que sea el número de días que tengan los meses o el año".

Por su parte, el artículo 27 dispone que "Todos los plazos serán continuos y completos, debiendo siempre terminar en la media noche del último día..." y el artículo 28 señala que "En los plazos que señalasen las leyes o los tribunales, o los decretos del Gobierno, se comprenderán los días feriados, a menos que el plazo señalado sea de días útiles, expresándose así".

3.4.- A tenor de lo expuesto cabe señalar que el artículo 4° de la Ley N°

11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) sólo se refiere a los plazos establecidos en días, sin que pueda extenderse su aplicación a los plazos establecidos en años en la misma ley.

Además, el artículo 56 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones) sólo establece de manera específica el momento a partir del cual comienza el curso de la prescripción sin que innove respecto del modo en que dicho plazo debe ser contabilizado.

Así pues, ante el silencio de la ley de rito fiscal en lo que concierne al modo de computar el término de prescripción -salvo en lo atinente a su inicio-, el plazo establecido en años será computado según lo dispuesto en el Título II del citado Código Civil.

Tal el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación según el cual la interpretación de las disposiciones de la Ley N° 11.683 según el criterio establecido en el artículo 12 (t.o. 1952) "... no impide que las normas generales del derecho civil, en cuanto expresión de principios comunes de justicia -en el caso, de certeza jurídica- pueden integrar el ordenamiento impositivo" y en este orden consideró que las normas sobre prescripción -en el caso el de la acción de repetición- "... no innova en materia del modo de contar los términos en derecho (...) Porque, aún cuando obviamente modificadorio en cuanto al comienzo del curso del plazo, no lo es igualmente en lo que hace al modo de calcularlo, punto sobre el que dicho artículo guarda silencio, dando lugar a que, conforme el artículo 12 rija necesariamente el apartado 2. del artículo 25 del Código Civil que contempla el problema específico de la terminación de los plazos por meses y años..." (cfr. C.S.J.N. "Pirolo de Capurro, Lucía y otros c. Gobierno Nacional, 10-03-1961, Lexco Fiscal, Revista Jurídica Argentina La Ley 105-775, Fallos 249:256).

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE REPETICIÓN

El artículo 61 de la Ley N° 11.683 establece: *“El término de la prescripción de la acción para repetir comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que venció el período fiscal, si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron a cuenta del mismo cuando aún no se había operado su vencimiento; o desde el 1 de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos, si se repiten pagos o ingresos relativos a un período fiscal ya vencido.*

Cuando la repetición comprenda pagos o ingresos hechos por un mismo período fiscal antes y después de su vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para unos y otros, y de acuerdo con las normas señaladas en el párrafo que precede.”

Este artículo establece el momento en que comienza a correr el plazo de prescripción de la acción de repetición, distinguiendo entre dos supuestos distintos:

a) Repetición de pagos o ingresos efectuados a cuenta del impuesto antes de su vencimiento: el término de la prescripción comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que venció el período fiscal.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Cominco S.A.” del 26/10/1976 ha dicho que cuando la ley se refiere al vencimiento del período fiscal debe entenderse aquel que expira el 31 de diciembre del año en que se efectuó el ingreso, puesto que de haber requerido referirse al vencimiento de los plazos generales para la presentación e ingreso del gravamen, así lo hubiera consignado, como lo hace al referirse a la prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto.

b) Repetición de pagos o ingresos efectuados con relación a un período fiscal ya vencido. Aquí, la ley toma como base para establecer el comienzo del cómputo del término de la prescripción el 1° de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido que la repetición de sumas abonadas posteriormente al vencimiento del período fiscal, prescriben a los cinco años, contados desde el 1° de enero siguiente al año en que dichos pagos se efectuaron, descartando de plano la tesitura del Fisco Nacional en el sentido que el cómputo del plazo de prescripción debe tomarse a partir del día de cada pago.

Podemos ejemplificar ambos supuestos de la siguiente manera: si se han ingresado anticipos del impuesto a las ganancias durante los meses de junio, agosto y octubre del año 2000, venciendo el período fiscal de dicho impuesto el 31/12/2000, el término de la prescripción de la acción para repetir dichos pagos, comienza a correr, para todos ellos, el 1° de enero del año 2001. En

cambio, con respecto al pago de la obligación fiscal resultante de la DDJJ del impuesto a las ganancias del mismo período fiscal, cuyo vencimiento operó en el mes de abril del año 2001, el término de la acción para repetir dicho pago comienza a correr del 1° de enero del año 2002.

Finalmente, el texto refiere a la repetición que comprenda pagos o ingresos hechos por un mismo período fiscal antes y después de su vencimiento, estipulando que en este caso la prescripción comenzará a correr independientemente para unos y otros, resultando aplicables las normas señaladas precedentemente.

En lo que respecta al instituto de la prescripción y su vinculación con la acción de repetición que regula el artículo 81 de la Ley N° 11.683, cabe señalar que el pedido de repetición apareja la rehabilitación de las acciones del fisco para exigir el pago de obligaciones tributarias prescriptas.

En efecto, en el 4° párrafo del citado artículo 81 se establece que “la reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la Dirección General, cuando estuviesen prescriptas las acciones y poderes del fisco para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquella se refiere y dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso”.

En forma concordante, cuando a partir de la realización de una determinación de oficio, el fisco verifique la existencia de pagos en exceso por parte del contribuyente, deberá compensar dichos saldos acreedores con las deudas tributarias del mismo, aún cuando la acción de repetición correspondiente a dichos saldos acreedores estuviere prescripta.

Caso especial de suspensión prescriptiva

El artículo 62 de la Ley 11.683 establece: *“Si durante el transcurso de una prescripción ya comenzada el contribuyente o responsable tuviera que cumplir una determinación impositiva superior al impuesto anteriormente abonado, el término de la prescripción iniciada con relación a éste quedará suspendido hasta el 1 de enero siguiente al año en que se cancele el saldo adeudado, sin perjuicio de la prescripción independiente relativa a este saldo”.*

Este artículo establece la suspensión del término de prescripción de la acción de repetición, en los supuestos en los que el contribuyente que haya pagado espontáneamente una obligación tributaria e intente repetir el total o parte de lo abonado en dicho concepto, se vea obligado a cancelar la diferencia determinada por el Fisco con respecto al mismo impuesto y al mismo período fiscal. Es decir, el fisco determina de oficio una obligación mayor a la pagada por el contribuyente y que éste pretende repetir, suspendiéndose entonces, el curso de la prescripción de la acción de repetición desde la fecha de la

notificación de la determinación de oficio, hasta el 1° de enero siguiente al año en que se cancele el saldo adeudado por el contribuyente.

El Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido que la presentación de declaraciones juradas rectificativas no constituye causal de suspensión de la prescripción de la acción de repetición del impuesto, desde que la causal prevista refiere sólo al supuesto que el contribuyente haya tenido que cumplir una determinación impositiva superior al impuesto anteriormente abonado.

Por lo expuesto, la determinación impositiva a que alude la ley, no puede ser otra que la determinación de oficio practicada por el Fisco Nacional en los términos del artículo 16 y siguientes de la ley citada.

Podemos citar a modo de ejemplo, el caso de un contribuyente que ha autodeclarado su obligación correspondiente al Impuesto a las Ganancias del año 1993, cancelando dicha obligación en 1994, considerando luego que ha pagado en exceso o por error dicha obligación, deberá interponer el reclamo administrativo previo a la acción de repetición dentro del plazo de cinco (5) años que comenzó a correr el 1° de enero de 1995. Pero, si durante el transcurso de dicho plazo de prescripción, el fisco impugna la declaración jurada del contribuyente y determina de oficio la obligación tributaria correspondiente al Impuesto a las Ganancias del año 1993, estableciendo una diferencia a favor del fisco, el término de la acción de repetición se suspenderá desde la fecha de notificación del acto determinativo de oficio (supongamos 1° de julio de 1996) hasta el 1° de enero siguiente a la fecha de cancelación de la diferencia resultante entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por el fisco.

En este ejemplo se computará, para la prescripción de la acción de repetición, el tiempo transcurrido desde el 1° de enero de 1995 (fecha de inicio del término) hasta el 1° de julio de 1996 (fecha de inicio de la suspensión), debiéndose reanudar el cómputo de dicho plazo el 1° de enero posterior al pago de la diferencia determinada por el fisco, hasta completar los cinco años del total del término de la prescripción.

Momento desde el cual queda expedita la acción de Repetición.

El artículo 63 de la Ley N° 11.683 establece: *“No obstante el modo de computar los plazos de prescripción a que se refiere el artículo precedente, la acción de repetición del contribuyente o responsable quedará expedita desde la fecha del pago”*

En relación con el supuesto especial de suspensión prescriptiva analizado en el artículo precedente, el artículo 63 aclara que queda expedita la acción de repetición desde la fecha del pago, y no desde el momento en que comienzan a correr los plazos de prescripción de dicha acción de repetición.

Prescripción de la acción de repetición. Incapaces.

El artículo 64 de la Ley N° 11.683, establece: *“Con respecto a la prescripción de la acción para repetir no regirá la causa de suspensión prevista en el artículo 3966 del Código Civil para los incapaces”*

El objetivo de la inclusión de este precepto dentro del texto de la Ley N° 11.683 fue la de no aplicar en el ámbito tributario la regla que sentaba el viejo artículo 3966 del Código Civil al establecer que *“la prescripción no corre contra los menores de edad, estén o no emancipados, ni contra los que se hallen bajo una curatela”*

En la actualidad este precepto ha dejado de tener sentido ya que el art. 3966 del Código Civil fue modificado por la ley N° 17.711, estableciéndose en su texto actual que *“La prescripción corre contra los incapaces que tuvieren representantes legales”*. Por ende, la ley civil establece, en la actualidad, la misma regla que el legislador quiso incorporar al derecho tributario al receptor, en este precepto de la ley, que el art. 3966 del Código Civil (tal como estaba redactado antes de la Ley N° 17.711) era inaplicable en materia tributaria.

En síntesis, la prescripción en materia tributaria también corre contra los incapaces que tengan representantes legales, porque ella es la regla que establece el Código Civil después de la reforma de la Ley N° 17.711, habiendo quedado entonces sin virtualidad el presente artículo de la Ley N° 11.683.

Cuando los incapaces no tuviesen representantes legales se aplica a ellos la regla establecida en el art. 3980 del Código Civil, que regula una causal de dispensa de la prescripción cumplida en aquellos supuestos en que el acreedor, al tiempo de operarse la prescripción, se encontrase imposibilitado de hecho de ejercer la acción, e hiciere valer su derecho en el término de tres meses de la desaparición de dicho impedimento.

SUSPENSION DE LA PRESCRIPCION

El artículo 65 de la Ley N° 11.683 establece:

Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales :

a) *Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia.*

La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios.

b) *Desde la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique multa con respecto a la acción penal. Si la multa fuere recurrida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el término de la suspensión se contará desde la fecha de la resolución recurrida hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo.*

c) *La prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la Ley N° 23.771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva.*

d) *Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la Ley N° 24.769, por presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva.*

Se suspenderá mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de la determinación prevista en el artículo 17, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del capítulo XIII. La suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha de la vista referida.

El curso de la prescripción que ya ha empezado a correr puede verse alterado por dos fenómenos distintos: la *suspensión* y la *interrupción* del término de la prescripción.

El artículo bajo comentario establece cuáles son las causas que suspenden el curso de la prescripción de las obligaciones fiscales, sin determinar cuál es el efecto de dicha suspensión, para lo cual cabe remitirse a las normas del Código Civil que regulan la figura de la suspensión de la prescripción en materia civil.

Así, el artículo 3983 de dicho código determina que “el efecto de la suspensión es inutilizar para la prescripción, el tiempo por el cual ella ha durado; pero aprovecha para la prescripción no sólo el tiempo posterior a la cesación de la suspensión, sino también el tiempo anterior en que ella se produjo”.

Es decir que el tiempo cumplido con anterioridad a la irrupción de la causal generadora de suspensión, se agrega al que prosigue al cesar dicha causal.

En este artículo del texto procedimental, se establecen las causales de suspensión prescriptivas, debiéndose aclarar ab-initio que la suspensión por un año del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales, resulta aplicable sólo a los incisos a) y b), remitiéndonos al párrafo específico.

Resulta problemático determinar a partir de qué momento debe considerarse suspendido el término de la prescripción. Existen dos posibilidades: o la suspensión opera desde la fecha de dictado del acto administrativo que determina el tributo e intima al pago, o, por el contrario, desde la fecha en que dicho acto es notificado al contribuyente o responsable de abonar las sumas intimadas.

La solución de esta controversia es de gran importancia, ya que muchas veces el fisco trabaja al filo de la prescripción, y de la postura que se adopte con respecto a esta cuestión depende si debe considerarse prescripta la obligación tributaria cuya determinación de oficio es realizada dentro del término de prescripción, pero notificándose la misma luego del vencimiento de dicho plazo de prescripción. Por ejemplo, para una obligación cuya prescripción se opera a partir del 1° de enero del año 2001, se ha dictado el acto que determina de oficio el tributo e intima el pago del mismo el 28 de Diciembre del año 2000, notificándose al contribuyente de dicho acto recién el 4 de enero de 2001.

Si se considera a la notificación como integrante del elemento forma del acto administrativo, no caben dudas cuál es la solución. Adoptada esta postura, el acto no será válido hasta tanto sea notificado al administrado y, por lo tanto, un acto que determine de oficio e intime al pago del impuesto determinado, que sea notificado con posterioridad al vencimiento del plazo de prescripción, no tendrá la virtualidad de suspender dicho plazo, aún cuando al momento de haberse dictado dicho acto el plazo de prescripción no estuviese vencido. Podemos concluir que la suspensión se produce a partir del momento que el acto que determina de oficio e intima el pago de la obligación determinada es notificado al contribuyente o responsable, el cual resulta coincidente con el criterio adoptado por la ley en el último párrafo del presente artículo, en cuanto recepta que en el supuesto allí establecido la prescripción se suspende “desde la *notificación* de la vista” corrida en el procedimiento de determinación de oficio.

Las causales previstas de suspensión de la prescripción son:

a) *Intimación administrativa de pago del tributo determinado y multa aplicada.*

La suspensión de la prescripción por un año prevista en el inciso a) refiere exclusivamente a la intimación administrativa del impuesto determinado de oficio y de las multas aplicadas en sede administrativa, con relación a las acciones y poderes del fisco para exigir el pago intimado en la resolución determinativa y condenatoria, efecto éste extensivo a los deudores solidarios. La Administración Tributaria está facultada para iniciar simultáneamente la determinación de oficio en cabeza del contribuyente directo y de los responsables solidarios, estos últimos en la medida que se postergue la intimación de pago hasta tanto el contribuyente incumpla con su propia intimación administrativa. Esta intimación de pago de los tributos determinada cierta o presuntivamente, practicada al contribuyente directo, suspende el curso de la prescripción para determinar la obligación de responsable solidario.

Se destaca que la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal en la causa "Chelle Doti Jorge Fernando c/ DGI", de fecha 16/04/2002, ha establecido que el carácter subsidiario de los directores implica la suspensión del curso de la prescripción para exigir el pago del gravamen y en cuanto a la determinación, como la responsabilidad de los directores no es objetiva, debe valorarse su conducta luego de haberse intimado al contribuyente directo, por lo que es innecesario extender la suspensión del plazo de prescripción para determinar la obligación de aquel.

Cuando el término de la prescripción en curso se suspende por un año por la intimación de pago del impuesto determinado, si dicha determinación es apelada ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la suspensión del término de prescripción se prorroga hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia.

Esta norma tiene su razón de ser en el hecho que toda apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación suspende la intimación de pago respectiva (art. 167 Ley 11.683), lo que provoca que una vez vencido el plazo de suspensión de un año establecido en el primer párrafo de este artículo, si la determinación ha sido apelada ante el Tribunal Fiscal, el fisco se ve igualmente en la imposibilidad de exigir el pago del tributo hasta tanto se expida dicho tribunal, lo que justifica que en dicho lapso continúe la suspensión de la prescripción.

La prórroga de la suspensión de la prescripción vence a los noventa días de la notificación de la sentencia del Tribunal Fiscal que se pronuncie sobre la determinación del impuesto o apruebe la liquidación practicada en consecuencia, o, en su defecto, de la notificación de la sentencia que declare la incompetencia del Tribunal Fiscal.

Un tema a considerar es cuál es la consecuencia que acarrea la declaración de nulidad del acto determinativo de oficio cuya intimación de pago ha tenido la virtualidad de suspender el término de una prescripción en curso.

Se entiende que la nulidad de la determinación de oficio decretada por vicios de forma, insusceptibles de saneamiento en el transcurso del proceso ante el Tribunal Fiscal (ausencia de vista previa, inexistencia de plazo para contestar vista, etc) acarrea la desaparición de todos los efectos surgidos a consecuencia de dicho acto, quedando por ende sin efecto la suspensión de la prescripción operada en virtud del mentado acto determinativo.

b) Fecha de la resolución condenatoria

En este inciso se supedita la suspensión de las acciones y poderes fiscales a la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique multa, es decir independientemente de su notificación.

En la causa "Limoli S.R.L. José J" del 25/10/94, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, ha entendido que ello es así por cuanto en ese momento se ejercita la potestad punitiva del fisco.

c) Formulación denuncia Penal Tributaria

Esta causal de suspensión de la acción fiscal ha sido introducida por la Ley N° 23.871, artículo 11, con la finalidad de evitar pronunciamientos contradictorios entre lo resuelto en sede administrativa y penal.

El segundo párrafo de la Ley N° 23.771 establecía que: "*La promoción de causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos, vinculados con los mismos hechos, pero no podrá dictarse resolución administrativa antes que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos*"

En síntesis se establecía una prohibición de dictar resolución administrativa (determinativa de oficio y sancionatoria) por los gravámenes y períodos fiscales comprendidos en la causa penal, hasta la existencia de sentencia judicial definitiva y firme, con los alcances previstos en la norma.

Tampoco resultaba aplicable en esos casos, el actual artículo 31 de la Ley de Procedimiento Tributario, es decir el pago provisorio de impuestos vencidos, Como se manifestó anteriormente, la suspensión de un año de las acciones y poderes fiscales prevista en el primer párrafo del artículo analizado, sólo resulta aplicable a los incisos a) y b) del mismo, mas no al supuesto bajo análisis, que temporalmente está delimitado por la propia norma, desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la ley N° 23.771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial.

Al respecto la Dirección General Impositiva se ha expedido al respecto en el dictamen que se reproduce a continuación:

AFIP-DGI Dictamen N° 85/2002

DIRECCION DE ASESORIA LEGAL

27 de Noviembre de 2002

Asunto:

REGIMEN PENAL TRIBUTARIO. SUSPENSION DE LA **PRESCRIPCION**. LEYES Nros. 23.771 y SUS MODIFICACIONES y 24.769. DETERMINACION DE OFICIO. CLEARING ... S.A.

Voces:

REGIMEN PENAL TRIBUTARIO-PRESCRIPCION-SUSPENSION DEL PLAZO -DETERMINACION DE DEUDA IMPOSITIVA

Sumario:

- 1) Habrá promoción de la causa penal, recién a partir del requerimiento de instrucción fiscal y no desde la interposición de la denuncia penal correspondiente, entendiéndose por lo tanto que "desde" ese momento, es decir con la promoción de la causa penal comienza la suspensión prevista en el artículo 65, inciso c) de la Ley de Procedimiento Fiscal.
- 2) Las expresiones "desde" y "hasta" indican terminantemente cuál es el período en el que la prescripción de la acción administrativa del Fisco queda suspendida.

Texto:

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., a los efectos de que esa Dirección emita opinión acerca de lo consultado por la División Penal Tributaria dependiente de la Subdirección General de ..., referido al tema descripto en el asunto. La citada División mediante la Nota N° ..., cuestiona a partir de cuándo se encontraría suspendida la prescripción de las acciones y poderes de esta Administración Federal para determinar y exigir el pago del Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales de marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 1995- a la empresa del asunto, a raíz de la causa penal iniciada a la misma. Con relación al Impuesto a las Ganancias -período fiscal de 1996- también se consulta acerca de la suspensión del término de prescripción, manifestando dicha División que existirían dos criterios posibles a seguir. El primero de ellos, sería aquel por el cual las citadas acciones no estarían prescriptas "...toda vez que la imposición de la denuncia penal contra la rubrada, habría suspendido el plazo de prescripción conforme lo establece el artículo 65, inciso c) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), comenzando a computarse nuevamente dicho plazo desde que la sentencia judicial se encuentra firme". Se cita jurisprudencia que avalaría dicha postura.

El segundo de los criterios mencionados por la consultante, concluye que "...la prescripción se encontraría acaecida, ello con fundamento en las previsiones establecidas en el artículo 18 de la Ley N° 24.769, toda vez que

este Organismo no realizó la determinación de oficio prevista en la Ley N° 11.683..." -cfr. fs. ...-.

II.- En primer lugar, cabe dejar aclarado que esta Asesoría Legal mediante la Nota N°..., ya se ha expedido con relación a cuál es el momento en el que nace la suspensión de la prescripción en cuestión, conforme lo dispuesto en el inciso c), del artículo 65 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones que remite al artículo 16 de la Ley N° 23.771 y sus modificaciones.

En dicho acto de asesoramiento este servicio jurídico entendió que la expresión "promoción de causa penal" del segundo párrafo del artículo 16 de la Ley N° 23.771 y sus modificaciones, hace referencia al comienzo del proceso penal, el cual no puede ser iniciado de oficio por el juez, sino que la única forma valedera para hacerlo es a través del requerimiento fiscal -cfr. artículos 180 y 188 del Código Procesal Penal de la Nación-. A mayor abundamiento, cabe señalar que el hecho de que un Tribunal reciba una denuncia -o autodenuncia- no es un hecho directamente promotor de una causa penal, sino que lo es en forma mediata, a raíz de la intervención que debe dársele al Ministerio Público, a fin de que se expida en los términos del citado artículo 180, ya sea recabando su desestimación o el envío a otra jurisdicción o requerir la promoción del proceso. Al respecto, la doctrina se ha expedido manifestando que "la denuncia es un acto inicial de la instrucción que contiene la noticia del delito, o sea el germen de la imputación penal. Atento su formalidad, es algo más que un simple anoticiamiento, pero no implica el ejercicio (promoción) de la acción penal porque en sus efectos no trasciende del anoticiamiento imputativo y de la vinculación funcional que él implica" (cfr. Jorge CLARIA OLMEDO "Derecho Procesal Penal", Tomo II, Rubinzal-Culzoni Editores, 1998, página 427).

En el mismo sentido, se ha expedido la jurisprudencia, entendiendo que "...con estricto ajuste al sistema acusatorio, el juez no puede dar comienzo -de oficio- al proceso penal (CNPE, Sala A, c.33, f.3, orden 12.477 del 10/2/93)", fallo citado en "Código Procesal Penal de la Nación - Ley N° 23.984", Anotado, Comentado y Concordado por Francisco J. D'ALBORA, Tercera Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, página 260. En tal inteligencia, este servicio asesor reitera que habrá promoción de la causa penal, recién a partir del requerimiento de instrucción fiscal y no desde la interposición de la denuncia penal correspondiente; por lo tanto "desde" ese momento, es decir con el requerimiento fiscal es que comienza la suspensión de la prescripción en cuestión. En el presente caso, en cuanto al Impuesto al Valor Agregado, dicha suspensión hubiera acaecido a partir de febrero de 2001 -fecha del requerimiento fiscal, según informa el área operativa, cfr. fs. ... último párrafo-; sin embargo, ello no ocurrió ya que el plazo de prescripción establecido por la Ley de Procedimiento Tributario -cinco años- concluyó en diciembre de 2000.

No obstante lo cual, cabe aclarar que ello será así, siempre que no haya existido alguna causal interruptiva de la prescripción, conforme lo establecido en el artículo 67 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

A mayor abundamiento, debe dejarse aclarado que no rige para dichos períodos fiscales la suspensión de la prescripción dispuesta por el artículo 10

de la Ley N° 24.587, ya que dicha suspensión opera sobre todos los períodos cuya prescripción se encuentre en curso al momento de entrada en vigencia de la norma, es decir, el año 1995, y siendo que en este caso la prescripción recién comenzó a correr a partir del año 1996, no resulta aplicable dicha suspensión. Ahora bien, con relación al período fiscal 1996 del Impuesto a las Ganancias, siendo que para el contribuyente en cuestión -atento que el ejercicio comercial cierra el 28 de febrero de cada año- el vencimiento del plazo de presentación de las declaraciones juradas fue en dicho año, debe comenzar a contabilizarse el término de prescripción a partir del 1° de enero de 1997, hasta que en febrero de 2001 se produce la suspensión del citado término para poder determinar y exigir el pago del tributo, de acuerdo a la promoción de la causa penal antes aludida. A su vez, cabe señalar que la mencionada suspensión se extenderá "hasta" tanto quede firme la sentencia judicial en sede penal -cfr. inciso c) del artículo 65 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones-.

Al respecto, este servicio asesor tiene dicho que: "Las expresiones 'desde' y 'hasta' indican terminantemente cuál es el período de tiempo en el que la prescripción de la acción administrativa del Fisco queda suspendida" -cfr. Dictamen N° 20/95 (D.A.L.)-.

En segundo término, y habiendo dejado aclarado desde cuándo se debe contabilizar el período de suspensión de la prescripción bajo examen, corresponde efectuar un análisis acerca de la sucesión de leyes penales tributarias, ocurrida el 15/01/97, y los efectos provocados frente a la citada suspensión.

Sobre este tema la doctrina ha expresado que: "...Dicha sucesión importa siempre la derogación (expresa o tácita) de la ley antigua por la nueva, bien que ello no empece la posible aplicación de la primera en virtud del principio de ultractividad de la ley penal, con la salvedad de la retroactividad de la ley penal más benigna. Dicho de otro modo, si la conducta ayer era punible y hoy no, opera el principio de la ley penal más benigna...; si la conducta punible ayer sigue siendo punible hoy, se aplica la ley antigua si la actual resulta más gravosa; y la ley nueva, si ésta resulta más benigna que la vigente a la fecha de los hechos" (cfr. "Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo régimen penal tributario", Aristides CORTI, Rubén A. CALVO y José M. SFERCO, "ANTECEDENTES PARLAMENTARIOS", Editorial La Ley, Año 1997, N° 2, página 764 y 765). En tal sentido, la jurisprudencia ha dicho con relación a la derogación dispuesta por el artículo 24 de la Ley N° 24.769: "...Que esa derogación no implica, desde luego, que deban considerarse desincriminados los comportamientos que siguen estando castigados por disposiciones de la misma Ley N° 24.769. Que esa derogación tampoco impide la eventual aplicación de la Ley N° 23.771 a hechos ocurridos anteriormente, tal como está previsto por el artículo 2° del Código Penal en función del principio de la ley más benigna...", el resaltado pertenece al presente (cfr. fallo del 13/02/98, en la causa "Moszel, Víctor Julio y otros", Sala "A" de la Cámara Nacional en lo Penal Económico). Es decir, que a pesar de la derogación de la anterior Ley Penal Tributaria, existen hechos a los cuales se les aplicarán las disposiciones de esa normativa jurídica, atento lo expuesto "supra"; por lo tanto, no procederá

efectuar la determinación de oficio de conformidad con el procedimiento en los artículos 16 y 17 de la Ley de Procedimiento Tributario, hasta tanto no concluya la causa en sede penal. Al respecto, esta Asesoría Legal ha dicho: "Por esta razón es que temporalmente las normas procesales dinámicas, así denominadas por la doctrina porque son las reguladoras del proceso penal -salvo que expresamente prevean lo contrario- resultan aplicables desde el momento mismo de su vigencia, respecto de hechos cometidos con anterioridad y para los procesos que aún no se hayan iniciado o respecto a los ya iniciados, para los actos procesales pendientes, quedando excluidos, desde ya, los procesos terminados y los actos ya cumplidos dentro de los procesos en trámite. Como regla general puede inferirse que las normas de este tipo rigen para el futuro". A mayor abundamiento, corresponde recordar el criterio sentado por la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en la causa "ACCION MEDICA S.A. s/inf. Ley N° 23.771", al expresar: "...que por la Ley N° 24.769 no se estableció alguna modificación a las reglas procesales prescriptas por la Ley N° 23.771 que deben observarse para la sustanciación de la instrucción por presuntos delitos previstos por el ordenamiento mencionado en último término, sino que, por la Ley N° 24.769, se introdujeron disposiciones adjetivas atinentes al comienzo y al desarrollo de los procesos por las presuntas infracciones que, asimismo, se tipifican por esta nueva ley". Continúa diciendo dicho fallo, que "...no correspondería interpretar que algunas de las disposiciones procesales introducidas por la Ley N° 24.769 son de aplicación a los procesos en trámite por la investigación de delitos previstos por la Ley N° 23.771, y otras no; o que, por la Ley N° 24.769, se sancionaron reglas adjetivas vinculadas a normas sustantivas que, por aquel mismo ordenamiento, se derogaron". Concluyendo la mencionada sentencia que: "En consecuencia, habida cuenta del estado procesal del expediente principal, y de que la ley procesal penal creadora de una actividad rige de presente y de futuro, sin afectar, ni los actos cumplidos, ni la situación ya adquirida (confr. Jorge A Clariá Olmedo, "Derecho Procesal Penal", Marcos Lerner Editora Córdoba, 1984, T. 1, pág. 104)...".

III.- Por todo lo expuesto, este Departamento entiende que:

A) En cuanto a los períodos fiscales de marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 1995 del Impuesto al Valor Agregado, se encuentra prescripta, desde diciembre de 2000, la posibilidad de ejercer las acciones y poderes de este Organismo Fiscal para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria correspondiente a dichos períodos.

B) Con relación al período fiscal 1996 del Impuesto a las Ganancias, siendo que en el caso examinado el vencimiento del plazo de presentación de las declaraciones juradas fue en dicho año, debe comenzar a contabilizarse el término de prescripción a partir del 1° de enero de 1997, hasta que en febrero de 2001 se produce la suspensión del citado término para poder determinar y exigir el pago del tributo, de acuerdo a la promoción de la causa penal antes aludida, reanudándose el mismo a partir de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal.

d) Bloqueo Fiscal

El último párrafo del artículo bajo análisis refiere a la suspensión mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de determinación de oficio prevista en el artículo 17 de la Ley de Procedimiento Tributario, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del Capítulo XIII, o sea, el régimen especial de fiscalización denominado "Bloqueo Fiscal". Establece la Ley que dicha suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha en que se corra la vista referida.

Con respecto al artículo bajo análisis, se destaca que la recientemente sancionada Ley N° 26.044 (B.O. 06/07/2005), preveía la sustitución del inciso d) por el siguiente texto: *"Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la Ley N° 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva . Asimismo, se suspenderá el curso del término de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los tributos, como así también par aplicar sanciones, desde el momento en que se dé inicio al procedimiento previsto en el artículo 19 de la Ley N° 24.769 mediante el dictado de la resolución respectiva y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores a la notificación a la Administración Federal de Ingresos Públicos, por parte del Ministerio Público Fiscal competente de la resolución adoptada."*

Sin embargo, esta propuesta fue vetada por el Decreto N° 777/2005 (B.O. 06/07/2005), por lo cual carece de vigencia.

Por otra parte, la Ley N° 26.044 incorporó un artículo a continuación del art. 67, el cual establece: *"Se suspenderá por CIENTO VEINTE (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del último período fiscal a prescribir y dichos actos se notificaran en el último semestre del año en que se producen las respectivas prescripciones."*

Inversionistas en Empresas Promovidas

El artículo 66 de la Ley N° 11.683 establece que *"se suspenderá por dos años el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales para*

determinar y percibir tributos y aplicar sanciones con respecto a los inversionistas en empresas que gozaren de beneficios impositivos provenientes de regímenes de promoción industriales, regionales, sectoriales o de cualquier otra índole, desde la intimación de pago efectuada a la empresa titular del beneficio”

Esta norma establece un plazo de suspensión de dos años de las acciones del fisco para determinar y percibir tributos y aplicar multas, para aquellos contribuyentes que sean inversionistas en empresas promovidas, suspensión que opera a partir de la intimación de pago del impuesto determinado, efectuada a la empresa titular del beneficio.

Giuliani Founrouge y Navarrine, critican esta norma en cuanto sostienen que la suspensión establecida en el mismo debió restringirse a los períodos fiscales y con respecto al monto de la inversión efectuada por el contribuyente en la empresa promovida, y sus consecuencias, y no con respecto a todos los tributos que corresponden a dicho contribuyente tal como ha sido establecido en la ley.

Por otra parte, hubiese sido conveniente, en resguardo del derecho de defensa del inversionista, que la ley hubiese establecido de forma obligatoria que la intimación del impuesto determinado efectuada a la empresa promovida sea comunicada al inversionista.

Por su parte la Dirección General Impositiva se ha pronunciado al respecto en el Dictamen N° 102/2001 (DAL) del 29/11/2001

Asunto:

PROCEDIMIENTO. PROMOCION INDUSTRIAL - PRESCRIPCION.
ARTICULO 21 DE LA LEY N° 21.608. "C.C." S.A.

Voces:

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO-PROMOCION INDUSTRIAL -SANCIONES
TRIBUTARIAS-PRESCRIPCION

Sumario:

El curso de la prescripción para imponer las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones emergentes de la Ley N° 21.608, se suspende cuando se configuran las causales mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 65 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y se interrumpe en el caso de las causales consagradas por los incisos a), b) y c) del artículo 67 y los incisos a) y b) del artículo 68 del mismo plexo normativo. El área competente para evaluar si se han producido las causales de suspensión y/o de prescripción de las acciones y poderes para aplicar la sanción de que se trata, es la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía, de acuerdo a las facultades otorgadas por el Decreto N° 805/88.

Texto:

I.- Vienen las presentes actuaciones del Departamento ... a fin de que esta Asesoría Legal emita opinión respecto de si cabe considerar configurada la prescripción, conforme los términos del artículo 21 de la Ley N° 21.608, de las acciones y poderes de la Secretaría de..., a los efectos de imponer las sanciones a que alude el artículo 17 de la ley citada. Ello así, en mérito a la remisión efectuada por la Dirección Nacional de ... dependiente de la Secretaría de Ingresos Públicos.

II.- De los antecedentes adjuntos, se observa que la empresa del asunto resultó promovida por la Resolución (ex SEDI) N°..., la que le otorgó los beneficios previstos en el Decreto N° 922/73, reglamentario regional de la Ley N° 21.608.

Como consecuencia de la denuncia efectuada en el año 1987 por la Dirección General Impositiva por incumplimientos al plazo de puesta en marcha previsto originariamente para el 15/6/82 -sin que se localizaran normas que prorrogaran la fecha dispuesta-, como así también por incumplimientos a los rubros de producción, exportación y personal en relación de dependencia, se inició sumario a la empresa promovida, concluyéndose en el Dictamen N° ...de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía, que correspondía sancionar a la firma "C.C." S.A. con una multa del cinco por ciento (5%) sobre el monto de inversión actualizado a abril de 1991 y la devolución de los tributos no ingresados con motivo de la promoción acordada. Sin perjuicio de lo cual, no se emitió la resolución prevista por el artículo 13 del Decreto N° 805/88, aplicando las citadas sanciones, sino que a fs..., la Dirección de Legales del Area de ... de la citada Dirección General entendió que, en mérito de la documentación agregada, habría operado la prescripción, de acuerdo a los términos del artículo 21 de la Ley N° 21.608, a menos que se hubieran producido causales de suspensión o interrupción del curso de la misma.

Sobre este aspecto, la Dirección Nacional de ... dependiente de la Secretaría de Ingresos Públicos hace mención de la suspensión por el término de un año dispuesta por las Leyes Nros. 23.495 y 24.587, además de señalar que "si se tiene en cuenta que las obligaciones asumidas por la recurrente no se agotan en la puesta en marcha de la planta productiva prevista para el 15/6/82, sino que comprende asimismo a los mínimos de producción y de personal ocupado que debía cumplimentar. En cada uno de los años de vigencia de los beneficios, se consideraría que las omisiones de éstos últimos obran como causales de interrupción de la acción para aplicar multa por todas las infracciones cometidas, por lo que no habría operado la prescripción". En consecuencia propone que la Dirección General Impositiva emita opinión sobre si ha operado la prescripción, según el criterio expuesto.

III.- El artículo 21 de la Ley N° 21.608 establece que "Prescribirán a los 10 (diez) años las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones emergentes de la presente ley y sus distintos regímenes, o aplicar las sanciones derivadas de su incumplimiento. "El término se contará a partir del momento en que el cumplimiento debió hacerse efectivo. La suspensión e interrupción de la prescripción se registrará por las disposiciones de la Ley N° 11.683".

Sobre el tema sometido a consideración esta área asesora opinó en distintos pronunciamientos, que el curso de la prescripción para imponer las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones emergentes de la Ley N° 21.608, se suspende cuando se configuran las causales mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 65 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y se interrumpe en el caso de las causales consagradas por los incisos a), b) y c) del artículo 67 y los incisos a) y b) del artículo 68 del mismo plexo normativo . Respecto de la comisión de nuevos ilícitos, este servicio jurídico tiene dicho que la causal de interrupción se produce por su sola comisión, sin necesidad de que la infracción haya sido juzgada, siendo competencia de esa área ministerial determinar la existencia de la comisión de nuevas infracciones análogas a la juzgada en el presente sumario, por los períodos posteriores a aquél en que se considere consumada la infracción que se juzga. En cuanto a la aplicación de las Leyes Nros. 23.495 y 24.587 si bien, en principio, se ha concluido respecto de su aplicación a este tipo de procedimientos, debe tenerse presente que se planteó el interrogante sobre el particular, habida cuenta que las normas mencionadas no introdujeron modificación alguna a la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), refiriéndose ambas en forma exclusiva a la suspensión de las acciones y poderes del Fisco para determinar y hacer efectivo el cobro de los tributos, y no se hace alusión a la aplicación de sanciones por parte de otro organismo, por lo que la cuestión debería ser evaluada por el servicio jurídico del Ministerio de Economía. Por último, habida cuenta que respecto de la empresa rubrada, se dictó la quiebra con fecha 12/2/91, debería considerarse a los efectos de la verificación tardía del crédito, el estado actual del proceso concursal. El artículo 223 de la Ley N° 24.522 prevé que cuando ya se haya aprobado el proyecto de liquidación final, sólo se tiene derecho a participar de los dividendos de las futuras distribuciones complementarias. A su vez, en el caso de clausura por distribución final, el artículo 231 de la citada norma, prevé que una vez realizado totalmente el activo y practicada la distribución final, los acreedores no presentados sólo pueden requerir la verificación de sus créditos, cuando denuncien la existencia de nuevos bienes. Asimismo, en el caso de que se trate de una quiebra indirecta, debería considerarse la prescripción del artículo 56 de la Ley N° 24.522 -salvo que el juez del concurso haya resuelto la aplicación al procedimiento en curso de la Ley N° 19.551-, sobre todo teniendo en cuenta que no se habría insinuado el crédito en la etapa procesal oportuna, aunque corresponde señalar que en cuanto a la aplicación del citado artículo 56 de la ley concursal, a los créditos condicionales o sujetos a resolución administrativa o judicial como el presente, la jurisprudencia no ha sido pacífica (Cfr. "Zanella Hnos. y Cía. S.A. (T.F. 14837-I c/ D.G.I.)", C.S.J.N., 27/2/2001; "Antonio Savini Raggio S.A. s/ concurso", Juzgado Federal de San Carlos de Bariloche, 23/5/2000).

IV.- En virtud de las consideraciones vertidas, se estima que el área competente para evaluar si se han producido las causales de suspensión y/o de prescripción de las acciones y poderes para aplicar la sanción de que se trata, es la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía, de acuerdo a las facultades otorgadas por el Decreto N° 805/88. Asimismo, debería relevarse el estado del proceso concursal, a fin de

establecer si resulta posible la verificación tardía del crédito emergente de la resolución que, eventualmente, se dicte en el presente sumario.

INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION

Causales

El artículo 67 de la Ley N°11.683 establece:

“La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto se interrumpirá:

- a) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva*
- b) por renuncia al término corrido de la prescripción en curso*
- c) por el juicio de ejecución fiscal iniciado contra el contribuyente o responsable en los únicos casos de tratarse de impuestos determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación debidamente notificada o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente; o en casos de otra índole, por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adeudado.*

En los casos de los incisos a) y b) el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran.”

Como se ha señalado anteriormente, existen dos fenómenos distintos que pueden alterar el término de una prescripción en curso: la *suspensión* del término de prescripción -regulada en los art. 65 y 66 de la ley N° 11.683- y la *interrupción* de la prescripción -regulada en este artículo y en los art. 68 y 69-.

La interrupción de la prescripción borra el lapso de tiempo transcurrido hasta ese momento y, por lo tanto, acaecido el hecho al que la ley le otorga efectos interruptivos, para que la prescripción se opere, deberá transcurrir un nuevo término de prescripción completo, sin que proceda acumular al mismo el tiempo transcurrido con anterioridad al hecho interruptivo (art. 3998 Cod. Civil).

Lo que distingue claramente la *suspensión* de la *interrupción* del término de prescripción es que, cuando acontece un hecho que suspende por determinado período el curso de la prescripción, una vez agotado dicho período de suspensión, para el cómputo de la prescripción se adiciona al tiempo transcurrido luego de la suspensión, el período de tiempo transcurrido con anterioridad al acaecimiento de la misma. La interrupción del término de la prescripción, en cambio, borra todo el período anterior y obliga a que transcurra un nuevo período de prescripción completo para que la misma se opere.

Interrupción de la prescripción de impuestos

La ley ha establecido tres supuestos en los cuales se opera la interrupción de la prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de impuestos:

a) Reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva

El primer supuesto de interrupción establecido en el inciso a) de este artículo es el del reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva por parte del contribuyente, precepto que sienta, de esta manera, una regla análoga a la que establece el art. 3989 del Código Civil.

El reconocimiento es expreso cuando el contribuyente exterioriza directa y manifiestamente la intención de efectuar el reconocimiento. Es tácito, en cambio, cuando resulta de hechos cumplidos por el deudor, que permitan atribuirle la intención de reconocer la deuda.

En la nota al mentado art. 3989 del Código Civil, el codificador aclara qué debe entenderse por reconocimiento tácito de la obligación, expresando el mismo "resulta de todo hecho que implica la confesión de la existencia del derecho del acreedor o del propietario, como el pago de intereses o parte principal de la deuda"

El reconocimiento tácito de la deuda debe interpretarse con suma cautela y sólo debe aceptarse su existencia en aquellos casos en que el contribuyente haya realizado ciertos actos "por los cuales pueda conocerse con certidumbre la existencia de la voluntad de reconocer la obligación" (art. 918 C.C.)

Supuestos en que debe considerarse existente el reconocimiento tácito de la obligación tributaria: cuando se paga total o parcialmente la obligación (art. 721 C.C); cuando se abonan los intereses de la misma (nota al art. 3989 C.C.) ; cuando se solicita prórroga para el pago de la deuda; cuando se ingresa la obligación de un régimen de moratoria, etc.

Resulta obvio señalar que el reconocimiento de la obligación sólo tiene virtualidad para interrumpir la prescripción, cuando la misma todavía no se ha operado. Es decir, cuando el contribuyente reconoce expresa o tácitamente la existencia de una obligación tributaria ya prescripta, dicho reconocimiento no hace renacer dicha obligación

El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, en cuanto opera como un supuesto de interrupción de la prescripción, genera el nacimiento de un nuevo plazo completo de prescripción a partir del 1° de enero siguiente al año en que dicho reconocimiento fue efectuado.

En el caso "Genaro Grasso S.A.", la Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativa, afirmó que en el caso del reconocimiento expreso , no se requieren formalidades especiales, pues basta que la voluntad de confesar el derecho del acreedor resulte claramente de los términos empleados, mientras que para el reconocimiento tácito, es suficiente la existencia de hechos que impliquen inequívocamente la referida voluntad.

Por su parte, el Fisco Nacional en el dictamen N° 80/70 (DATyJ) de fecha 14/09/1970, manifestó que para que exista reconocimiento tácito de una deuda es necesario que se den las condiciones fijadas en los artículos 720, 721 y 918 del Código Civil. La expresión tácita de la voluntad, al decir de la doctrina y la jurisprudencia, resulta de actos por los que se puede conocer con certidumbre su existencia, la que además debe ser clara y precisa, no ofreciendo lugar a dudas.

Por su parte, la Cámara Nacional Federal de La Plata en el caso "Pollio Juan", de fecha 23/06/1947, ha reconocido la validez de las notas presentadas por los contribuyentes o responsables renunciando a una prescripción a operarse en el futuro, como elemento que genera efectos interruptivos.

En cuanto a los acogimientos voluntarios y libres de los contribuyentes a los planes de facilidades de pago o regímenes de presentación espontánea, exhiben la confesión de existencia de un crédito, constituyendo por ende un reconocimiento expreso de la obligación tributaria, con efectos interruptivos de la prescripción en curso.

El reconocimiento sólo opera en relación con el monto de deuda incluido en el plan respectivo, estándole vedado a la Administración Tributaria, pretender un impuesto mayor una vez vencidos los plazos generales de prescripción del período fiscal de que se trate.

En el supuesto de caducidad de tales planes, el fisco considera que la prescripción comenzaría a correr el 1 de enero siguiente al momento en que produjo dicha caducidad, en la medida en que la obligación se tornó exigible.

b) Renuncia al término corrido de la prescripción en curso.

Las previsiones del texto ritual tributario sobre la interrupción por renuncia al término corrido de la prescripción en curso, significan apartarse del principio civilista contenido en el artículo 3965 del Código, según el cual sólo puede remitirse la prescripción ya ganada.

Al respecto, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el caso "Bodegas y Viñedos Narice y Cía S.A.C.I.", de fecha 21/12/81, tiene dicho que lo admisible es renunciar al término que ya hubiese corrido, con el efecto interruptivo legalmente previsto y consiguiente iniciación del curso de uno nuevo –a partir del 1° de enero siguiente- pero no permite la renuncia a la prescripción que pudiere operarse en el futuro, ni la que se pretenda hacer condicionada, o la que equivalga a dilatar el cumplimiento del término en curso, siendo ello así porque tales objetos –que han quedado al margen de la previsión del legislador- importarían dejar de lado sin norma expresa que lo autorice, los plazos de prescripción, cuya materia, por interesar al orden público, no admite sea derogada en esa forma. (art. 21 CC)

La renuncia al término de prescripción corrido deberá ser efectuada por el contribuyente, responsable o apoderado debidamente facultado al efecto, so pena de nulidad.

En la causa "Agar, Cross & CO Ltd.", de fecha 05/04/1967, el Tribunal Fiscal de la Nación, ha sostenido que tornándose inválidas las renunciaciones aludidas por ausencia de facultad de representación suficiente de quienes las suscribieron, no surten tampoco efecto como reconocimientos tácitos del derecho del fisco, ante la carencia de facultades de quienes las firmaron.

Asimismo, resulta válida la renuncia al término corrido de la prescripción, realizada por los herederos de las obligaciones fiscales del causante, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3947 del Código Civil.

Corresponde señalar además que en virtud de la independencia entre la prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar impuestos y la prescripción de las acciones destinadas a aplicar sanciones, la jurisprudencia ha interpretado que de ello se deriva que la renuncia a la prescripción con respecto al impuesto no involucra la renuncia con respecto a las sanciones que pudieran corresponder.

c) Ejecución fiscal o actos judiciales

Los dos supuestos de interrupción comentados con anterioridad constituyen casos de interrupción de la prescripción provocados por la realización de alguna conducta por parte del deudor de la obligación.

Este tercer supuesto, en cambio, hace depender de la actividad del fisco la interrupción del término de prescripción, ya sea mediante la promoción de un juicio de ejecución fiscal, o mediante el ejercicio de cualquier acto judicial tendiente a obtener el pago de la obligación adeudada.

En lo relativo al juicio de ejecución fiscal, la interrupción establecida por el inciso 3) del artículo analizado, comprende el intervalo que va desde la iniciación del mismo hasta la sentencia de trance y remate, debiéndose comenzar a computar el nuevo plazo desde el 1° de enero siguiente a la misma.

Se destaca que el texto legal dispone que no toda ejecución fiscal interrumpe la prescripción, sino sólo aquella promovida con el objeto de hacer efectivo el cobro de impuestos determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal debidamente notificada, o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y consentida por el contribuyente.

A diferencia de lo que sucede con respecto a la suspensión de la prescripción, la Ley de Procedimiento Tributario, no contiene norma expresa alguna que regule el alcance de la interrupción de la prescripción operada contra el deudor principal de la obligación, y sus efectos con respecto a los deudores solidarios de la misma. Por ende, resulta de aplicación la regla establecida en el artículo 3994 del Código Civil, que dispone que la

interrupción de la prescripción causada contra uno de los deudores, resulta oponible a los deudores solidarios de dicha obligación.

En relación a los actos judiciales de carácter interruptivo, la jurisprudencia tiene dicho que, si desde la providencia de autos para sentencia dictada en esta instancia –último acto interruptivo de la prescripción- ha transcurrido el término de prescripción, el tribunal debe declarar de oficio la misma, o bien si con posterioridad al llamamiento de autos para sentencia, la sala sentenciante hizo saber su nueva composición mediante resolución notificada por cédula, dicha notificación tiene el carácter de un acto procesal idóneo para interrumpir la prescripción.

En el mismo sentido, se ha establecido que el escrito presentado por el representante del fisco requiriendo pronto despacho de una causa judicial interrumpe el curso de la prescripción.

Interrupción de la prescripción para aplicar multa y clausura

El artículo 68 de la Ley N° 11.683 establece:

“La prescripción de la acción para aplicar multa y clausura o para hacerla efectiva se interrumpirá :

- a) por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1 de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible;*
- b) por el modo previsto en el artículo 3 de la ley 11.585, caso en el cual cesará la suspensión prevista en el inciso b) del artículo 65.*
- c) por la renuncia al término corrido de la prescripción en curso, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que ocurrió dicha circunstancia. (inciso incorporado por la recientemente sancionada Ley N° 26.044 - B.O.06/07/2005-)*

Como primer punto, cabe recordar que el régimen de prescripción de las sanciones establecido en el presente capítulo de la Ley N° 11.683 regula dos supuestos distintos de prescripción: la prescripción de las acciones para *aplicar* sanciones, y la prescripción de las acciones para *hacer efectivas* dichas sanciones. Por lo tanto, las causales de interrupción previstas en este artículo van a operar con anterioridad a la imposición de la sanción y, también, con posterioridad a la aplicación de la misma y antes del vencimiento del término de la prescripción para hacerlas efectivas.

Las causales de interrupción prescriptiva de la acción para aplicar o hacer efectivas multas y clausuras, previstas en el presente artículo son:

a) *Comisión de nuevas infracciones*

En lo que se refiere a la comisión de nuevas infracciones, constituye una de las causas interruptivas de la prescripción de la acción del fisco para imponer sanciones de multa y clausura.

Al mismo tiempo, para que surja tal efecto, jurisprudencialmente se ha establecido que es menester que la nueva infracción sea declarada tal por un pronunciamiento firme, caso en el cual la interrupción se retrotrae a la fecha en que la aludida nueva infracción se ha cometido.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Fares Antonio", de fecha 14/12/1944 manifestó que en el caso de infracciones reprimidas con multas penales, tales como son las legisladas en la ley de procedimiento tributario, si la nueva infracción cometida es de la misma índole que la anterior, entonces produce la interrupción de la prescripción de la acción tendiente a reprimir la infracción anterior.

Al tratar esta cuestión en el caso "Curi y Cía y Otros", de fecha 17/09/1951, la Corte estableció otra premisa fundamental, cual es la irrelevancia del hecho de que la nueva infracción sea de menor entidad que la anterior.

b) *Actos procesales (Artículo 3° de la ley N° 11.585)*

El artículo 3° de la Ley N° 11.585 preceptúa:

"En las causas por infracción a las leyes de impuestos, los actos de procedimiento *judicial*, interrumpen el término de la prescripción de la acción y de la pena"

En la causa "Martínez José A", de fecha 26/07/1948, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha efectuado una enumeración enunciativa de los actos de procedimiento judicial con efectos interruptivos, señalando entre ellos a los actos de procedimiento tendientes a asegurar la represión de la infracción a las leyes de impuestos internos, como son la sentencia de venta, la subasta del alcohol secuestrado, los pedidos de informe al Registro de la Propiedad y a varios bancos, la reinscripción de la inhabilitación del infractor, afirmando que interrumpen la prescripción de la pena con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley N° 11.585.

A partir del fallo "Martín, Ambrosio y otros" de fecha 03/03/1949, la Corte ha consagrado que el concepto de los actos de procedimiento interruptivos de la prescripción previstos en el artículo 3° de la Ley N° 11.585 comprende los realizados por el ministerio público para el adelantamiento de los trámites conducentes al cumplimiento de la pena, sosteniendo que los pedidos de embargo y demás medidas precautorias, la solicitud de informes al Registro de la Propiedad y otros análogos no pierden en carácter de actos interruptivos por la circunstancia de que en la realidad de los hechos no

lleven a la efectiva percepción de la multa aplicada, ocurriendo lo mismo con la actividad fiscal tendiente a la tasación de bienes de los deudores, aunque en definitiva haya resultado ineficaz por habérselos valuado y vendido en otro juicio y haya tenido que procederse por eso a la inhibición de aquellos.

Interrupción de la prescripción por la interposición del reclamo de repetición

El artículo 69 de la Ley N° 11.683 establece: “La prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable se interrumpirá por la deducción del reclamo administrativo de repetición ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o por la interposición de la demanda de repetición ante Tribunal Fiscal de la Nación o la Justicia Nacional. En el primer caso, el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que se cumplan los 3 (tres) meses de presentado el reclamo. En el segundo, el nuevo término comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que venza el término dentro del cual debe dictarse sentencia”

En primer lugar cabe señalar que el art. 81 de la Ley N°11.683, al regular el instituto de la repetición de impuestos, establece dos procedimientos distintos para solicitar la devolución de impuestos abonados en exceso o por error, según se trate de repetición de impuestos ingresados espontáneamente o a requerimiento del fisco.

Cuando el impuesto que se intenta repetir fue ingresado por el contribuyente en forma espontánea, sin que medie requerimiento del fisco a tal efecto, el trámite de la repetición se inicia con la interposición de un reclamo ante la DGI, ante cuya denegatoria, expresa o ficta, el contribuyente podrá optar: por interponer el recurso de reconsideración establecido en el art. 76 de la Ley, apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación, o interponer demanda contenciosa ante los juzgados federales de primera instancia. En cambio, cuando el impuesto que se pretende repetir fue ingresado al fisco “en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional” (art. 81 3° párrafo), sin requerirse reclamo previo alguno ante la Dirección General Impositiva.

Reclamo administrativo previo

Cuando el contribuyente o responsable intenta repetir sumas ingresadas al fisco en forma espontánea, la ley le exige que, para habilitar la vía judicial o ante el Tribunal Fiscal de la Nación, debe realizar un reclamo previo ante la D.G.I, solicitando la devolución de las sumas ingresadas en exceso o por error. Debido a que dicho reclamo previo es un requisito indispensable para

la promoción de la acción ante la justicia o ante el Tribunal Fiscal, es que el legislador ha establecido que la interrupción del plazo de prescripción se opera al momento de efectuarse el reclamo administrativo previo y no al momento de entablarse la acción judicial o el recurso ante el Tribunal Fiscal. La jurisprudencia plenaria de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal establece que el efecto interruptivo del reclamo administrativo previo se opera por el sólo hecho de haber sido éste interpuesto en término y, siempre y cuando resulte del mismo una pretensión jurídica determinada o determinable. Por ende, un reclamo defectuoso o interpuesto ante un organismo incompetente surte efectos interruptivos de la prescripción.

Cuando la prescripción se interrumpe por el reclamo administrativo previo, el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que se cumplan los tres meses de presentado el reclamo.

Demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal o ante la Justicia Federal

Este supuesto, al consagrar como causal de interrupción de la prescripción de la acción de repetición a la demanda de repetición interpuesta ante el Tribunal Fiscal o la Justicia Federal, no hace más que receptor en el ordenamiento fiscal la regla sentada en el artículo 3986 del Código Civil, en cuanto establece que la promoción de la demanda tendiente al cobro de lo adeudado interrumpe el plazo de prescripción en curso.

La demanda de repetición a que hace referencia este artículo tiene efectos interruptivos en las siguientes ocasiones:

- a) Cuando se deduce a consecuencia del rechazo del reclamo administrativo previo, ya sea en forma expresa o tácita, por haber transcurrido tres meses sin que recaiga resolución en el mismo. (art. 81 párrafo 2°)
- b) Cuando se deduce a consecuencia de haber recaído resolución desfavorable en el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución denegatoria del reclamo o por haber transcurrido el plazo establecido en la ley para resolver dicho recurso.
- c) Cuando se han ingresado al fisco sumas en concepto de impuestos y dicho ingreso haya sido efectuado a requerimiento de la DGI.

En el supuesto de interrupción de la prescripción por demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal o la Justicia Federal, el nuevo término de prescripción comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que venza el término dentro del cual deba dictarse sentencia. Este precepto es criticable porque ha regulado en forma idéntica el momento en que comienza a correr el nuevo plazo de prescripción para dos supuestos que resultan totalmente disímiles en lo que respecta al tema.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "British Insulated Callenders Cables Ltda c/ Fisco Nacional, de fecha 18/12/63, se ha expedido al respecto, afirmando que no tiene efectos retroactivos, en cuanto dispone que "se interrumpirá" por la deducción del reclamo administrativo de repetición, legislando así para el futuro concordando con el principio general del art. 3° del Código Civil.

En cuanto a la demanda contenciosa, es una de las opciones que otorga el artículo 81 de la ley de rito fiscal al contribuyente frente a una determinación cierta o presuntiva del Organo Fiscal, pudiéndose utilizar dicha vía también en los casos de una resolución denegatoria expresa o ficta, en los términos del artículo 82.

CASOS PRACTICOS

CASO N°1

A la empresa "La Tranquera S.A." se le intima el pago de una obligación fiscal determinada el 31/12/91, intimación que le es notificada el 03/01/92, siendo que la prescripción de dicha obligación fiscal se operaba el 01/01/92 *¿Podría el contribuyente invocar la prescripción de la obligación fiscal intimada?*

Si bien existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación (caso Metalúrgica Constitución S.A.) que señala lo contrario, se entiende que la suspensión del término de la prescripción se opera a la fecha de la notificación del acto determinativo de oficio, y no a la fecha del dictado de dicha determinación, por lo cual en el caso citado, al momento de notificarse la intimación del impuesto determinado, la obligación se encontraba prescrita, debiendo hacerse lugar, por ende a la excepción de prescripción si ésta es opuesta por el contribuyente.

Existe jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que abonan esta postura.

CASO N°2

Con fecha 12/05/91 se intima al contribuyente José Castro a presentarse en la D.G.I. para acompañar copias de las constancias de pago del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1985 sin que dicho contribuyente cumpla con la mentada intimación. El 04/03/93 la Dirección General Impositiva le inicia a dicho contribuyente un sumario por infracción formal por no haber contestado dicho requerimiento.

¿Tiene alguna trascendencia el hecho de que la obligación tributaria a la que se refería dicho requerimiento ya esté prescrita al momento de iniciarse el sumario?

No. La circunstancia de que la obligación fiscal, a que se refiere el deber formal incumplido, hay prescripto, no obsta la posibilidad de aplicar una sanción formal por dicho incumplimiento, mientras no haya transcurrido el término de prescripción para aplicar la sanción, el que comenzará a contarse a partir del 1° de enero siguiente al incumplimiento del deber formal, en este caso desde el 1° de enero de 1994.-

PRESCRIPCIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES PROVINCIALES

Con respecto a la prescripción de obligaciones fiscales provinciales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en el Fallo "Filcrosa S.A. s/ Quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda".

En dicho fallo, la Sala E de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, confirmó el pronunciamiento de la instancia anterior, la cual había rechazado la defensa de prescripción opuesta por la sindicatura de la quiebra de Filcrosa S.A. en relación al crédito que verificó en el incidente respectivo la Municipalidad de Avellaneda por tasas municipales, basándose en que la prescripción de los tributos municipales se rige por lo dispuesto en las normas locales, sin que resulte aplicable lo establecido en el artículo 4027, inc. 3° del Código Civil, pues la reglamentación relativa a dichos gravámenes constituye una facultad privativa de las provincias no delegada al gobierno federal.

Contra dicho pronunciamiento, el síndico interpuso **recurso extraordinario**, el cual fue denegado, originando la **queja**.

El recurrente afirma que la prescripción liberatoria resulta una materia de competencia exclusiva del Congreso de la Nación, por lo cual las provincias y los municipios están obligados a ajustarse a las disposiciones pertinentes del Código Civil, en base a ello afirma que resulta aplicable el art. 4027, inc. 3° del Código Civil, según el cual prescriben a los cinco años las obligaciones que deben "pagarse por años, o plazos periódicos más cortos", y que resulta inconstitucional la norma local que establece un plazo mayor.

Con respecto a ello, se destaca que es facultad no delegada por las provincias al Gobierno Nacional la de establecer los tributos cuya verificación fue reclamada en autos. La cuestión litigiosa, en cambio, consiste en dilucidar si esa facultad incluye al de fijar la prescripción de los aludidos tributos o, en cambio, esta última corresponde a la Nación en razón de lo dispuesto en el art. 75 inc. 12 de la misma Constitución.

Esa cuestión ya ha sido resuelta por la Corte en varias oportunidades, en las que declaró que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local.

Esa doctrina es **ratificada** en el presente fallo, puesto que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional, por el citado art. 75 inc. 12, éste no sólo fijará los plazos

correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.

En este marco, el principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que resulta que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aún dentro de un régimen federal, las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la involucrada en la especie.

Como consecuencia de tal delegación, la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias ni a los municipios dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuído a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan.

Por otra parte, debe tenerse presente que del texto expreso del art. 75 inciso 12 de la Constitución Provincial, deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza.

En base a todos los argumentos expuestos precedentemente, la CSJN, decide hacer lugar a la queja y al recurso extraordinario y dejar sin efecto la sentencia apelada.

De lo expuesto, puede concluirse quee las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local.

En ese sentido, en el Código Tributario Provincial de la Provincia de Córdoba- Ley N° 6006- se encuentra reglamentado el instituto de la Prescripción en los artículos 97 a 104, los cuales establecen :

Prescripción: Término.

Art. 97 Prescriben por el transcurso de cinco (5) años:

- a) las facultades de la Dirección para determinar las obligaciones tributarias y para aplicar las sanciones por infracciones previstas en este Código;
- b) la facultad de la Dirección para promover la acción judicial para el cobro de la deuda tributaria;
- c) la acción de repetición, acreditación o compensación;
- d) la facultad de la Dirección para disponer de oficio la devolución, acreditación o compensación de las sumas indebidamente abonadas.

Cuando se tratare de deudas originadas en regímenes de retención, percepción y/o recaudación, practicadas y no ingresadas a su vencimiento, las facultades establecidas en los incisos a) y b) del presente artículo prescriben por el transcurso de diez (10) años.

Cómputo del Término de Prescripción.

Art. 98. - a) El Término de prescripción en el caso del apartado a) del artículo anterior, comenzará a correr desde el primero de Enero siguiente:

1. del año en que se produzca el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada correspondiente;
2. del año en que se produzca el hecho imponible generador de la obligación tributaria respectiva, cuando no mediare obligación de presentar declaración jurada;
3. del año en que se cometieron las infracciones punibles.

b) En el supuesto contemplado en el apartado b) del artículo anterior, el término de prescripción comenzará a correr desde el primero de Enero del año siguiente al año en que quede firme la resolución de la Dirección que determine la deuda tributaria o imponga las sanciones por infracciones, o al año en que debió abonarse la obligación tributaria, cuando no mediare determinación.

c) En el supuesto del apartado c) del artículo anterior el término de prescripción comenzará a correr desde el primero de enero siguiente a la fecha de cada pago.

Suspensión de la Prescripción.

Art. 99. - Se suspenderá el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales:

a) En el caso del apartado a) del Artículo 97, por la corrida de vista a que se refiere el primer párrafo del Artículo 52 de este Código o la intimación de pago en los casos en que la misma no sea procedente o por la iniciación del sumario a que se refiere el Artículo 72 de este Código, hasta sesenta (60) días después que la Dirección dicte resolución sobre los mismos o que venza el término para dictarla, lo que ocurra primero; no pudiendo extenderse el período de suspensión más allá de un (1) año de acaecida la causal suspensiva.

Cuando mediaren recursos de reconsideración ante la Dirección, la suspensión por el importe apelado se prolongará hasta sesenta (60) días después de notificada la resolución o, en su caso, de vencido el término legal para dictarla, no siendo aplicable el plazo límite de un (1) año previsto en el párrafo precedente.

b) En el caso del apartado b) del artículo 97, por la intimación administrativa de pago de la deuda tributaria, hasta un año después de notificada.

En el caso del apartado c) del artículo 97, regirá la causal de suspensión prevista por el artículo 3966 del Código Civil.

Interrupción de la Prescripción.

Art. 100. - La prescripción de las facultades de la Dirección para determinar la obligación tributaria se interrumpirá:

a) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria por parte del contribuyente o responsable;

b) Por la renuncia al término corrido de la prescripción en curso.

El nuevo término de la prescripción comenzará a correr desde el primero de enero siguiente al año en que ocurra el reconocimiento o la renuncia.

Art. 101. - El Término de prescripción de la facultad de la Dirección para aplicar sanciones por infracciones se interrumpirá por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr desde el primero de enero siguiente al año en que tuvo lugar la infracción punible interruptiva.

Facultad de Promover Acción Judicial: Interrupción.

Art. 102. - La prescripción de la facultad mencionada en el apartado b) del artículo 97 se interrumpirá por la iniciación del juicio ejecutivo contra el contribuyente o responsable, o por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adecuado.

Art. 103. - Verificada, respecto del deudor principal, la causal de suspensión o de interrupción en el curso de la prescripción para las acciones y facultades fiscales previstas en los incisos a) y b) del artículo 97, la misma producirá la suspensión o interrupción, según corresponda, respecto de los responsables solidarios.

Acción de Repetición: Interrupción.

Art. 104. - La prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable se interrumpirá por la interposición de la demanda de repetición a que se refiere el artículo 107 de este Código.

El nuevo término de la prescripción comenzará a correr el primero de enero siguiente a la fecha en que venzan sesenta (60) días de transcurrido el término conferido a la Dirección para dictar resolución, si el interesado no hubiera interpuesto los recursos autorizados por este Código.

BIBLIOGRAFIA

- Ley N° 11683 (t.o. en 1998 y sus modif.)
- Decreto 1397/79
- Ley N° 11.585
- Ley N° 24.587
- Ley N° 14.236
- Ley N° 6006 Código Tributario Provincial- Pcia de Córdoba-
- Procedimiento Tributario - Ley N° 11683 – Decreto 618/97
Teresa Gómez- Carlos María Folco
Editorial La Ley
- Procedimiento Tributario Ley N° 11.683
Horacio D. Díaz Sieiro- Rodolfo Diego Veljanovich- Leonardo Bergroth
Ediciones Macchi
- Procedimiento Tributario
Carlos M. Giuliani Founruoge- Susana C. Navarrine
Editorial De Palma
- Biblioteca Electrónica – AFIP-