

Nota de jurisprudencia a la sentencia 64/2013 de Juzgado Civil 11º Turno

La inoponibilidad de los actos interruptores del término de prescripción tributaria a quienes no participaron o no tuvieron conocimiento de los mismos.

Por César Pérez Novaro

1.- La sentencia en comentario.-

Esta sentencia adopta una postura garantista que debemos calificar de avanzada respecto de una cuestión tributaria de gran importancia práctica, referida a los efectos de los actos interruptores del término de prescripción, situación jurídica que se halla indudablemente vinculada a tres principios generales de derecho, que constituyen garantías inherentes a la personalidad humana¹ o que han sido recibidos por el legislador en el Derecho Tributario Material².

La sentencia señala que *"fue acreditado y es un hecho admitido a fs. 49"* que el excepcionante *"actuó en el momento de la notificación de fecha 20 de marzo de 2007, en representación del contribuyente... y también que la responsabilidad solidaria del mismo fue declarada muy posteriormente, en definitiva siendo la responsabilidad solidaria en el ámbito tributario a texto expreso, (art. 20 inciso 2 CT) no hay norma legal que respalde la extensión de los efectos de los actos jurídicos interruptores del plazo de prescripción a quienes, resultan declarados responsables tributarios en el futuro por la Administración"*.

La sentencia invoca el principio de legalidad en materia responsabilidad solidaria. Lo que convoca los principios de tipicidad y de subsunción en la aplicación del Derecho a la resolución de la cuestión sometida a su decisión.

La sentencia constata que no surge del texto expreso del artículo 20 inciso 2 del Código Tributario aplicable, que autorice la extensión de los efectos interruptores a quien no participó como tal en la producción de los mismos.

¹ Constitución, artículos 10 inciso 2º, 12, 66 y 72; Pacto de San José de Costa Rica, artículo 8, principios de legalidad y del debido proceso.

² Código Tributario, artículos 4, 5 inciso 2º, 6, 14 incisos 2º y 3º y 17.-

2.- La situación jurídica tributaria considerada en la sentencia en comentario.-

Describamos la situación jurídica tributaria. Cualquiera de ambas partes de la relación jurídica tributaria puede efectuar actos interruptores del término de prescripción tributaria. La cuestión a dilucidar es determinar qué efectos cabe adjudicar a esos actos jurídicos respecto de quienes, que integran esa relación jurídica en calidad de sujetos pasivos responsables, esto es, que son responsables por deuda ajena, no surge probado en el expediente administrativo, que hubieren participado en esa calidad subjetiva o que hubieren conocido la verificación fáctica de dichos actos interruptores.

En el devenir del procedimiento administrativo, el sujeto activo tributario efectúa determinados actos jurídicos a los cuales el legislador le otorgó expresamente efecto interruptor del término de prescripción, estableciendo un tipo jurídico de carácter taxativo³.

Así cuando se aprueba el acta final de inspección y se notifica a los sujetos pasivos, o cuando se notifica un acto administrativo del que resulte un crédito contra el o los sujetos pasivos, o cuando se emplaza judicialmente a los obligados, se verifican actos interruptores del término de prescripción. Si la Administración sólo notifica o sólo se emplaza al contribuyente, omitiendo notificar o emplazar a los responsables, esos actos jurídicos interruptores no deben ser oponibles a quienes no tuvieron ni participación efectiva ni conocimiento en los mismos⁴.

De la misma forma, si el contribuyente o alguno de los responsables efectúa un pago parcial de la deuda o efectúa un reconocimiento expreso o tácito de la misma, también verifica un acto jurídico que se halla expresamente comprendido en el elenco de actos interruptores del término de prescripción, porque sólo a quien lo efectúa o a quien es imputable le debe ser oponible, lo que no debe extenderse al resto de los obligados⁵.

³ **Código Tributario, artículo 39**, “acta final de inspección” o “por notificación de la resolución del organismo competente de la que resulte un crédito contra el sujeto pasivo”;

⁴ **Código Tributario, artículo 39**, “por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor”; “por cualquier pago o consignación total o parcial de la deuda, cuando ella proceda”; “por el emplazamiento judicial”.

⁵ **Código Tributario, artículo 39** “por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor; por cualquier pago o consignación total o parcial de la deuda, cuando ella proceda”

3.- Tesis de la propagación.-

De las dos tesis en que se divide la doctrina nacional, la primera formulada en el tiempo, es la tesis de la propagación, la que ha sido sostenida por José Bordolli y Alberto Faget, considerando que en la solidaridad prima (en interés del acreedor) la consideración del "grupo solidario" y por ello la tesis consagra la propagación de los efectos de la interpelación a un deudor solidario o el reconocimiento de la deuda por un deudor solidario. Entienden que "la propagación es la regla básica en materia de la solidaridad, ella rige para todas las causales de interrupción y suspensión"⁶.

Se reconoce que "en el Derecho Tributario no hay normas que resuelvan expresamente el efecto de la interrupción o suspensión de la prescripción, por ejemplo respecto de los sujetos pasivos no emplazados o no impugnantes, respectivamente. En el Derecho Civil Uruguayo, cuyas reglas son aplicables en subsidio, existen algunas disposiciones que sientan como base la idea de la propagación de los efectos. Nos referimos a lo dispuesto por los arts 1398 incisos tercero y cuarto y 1240 del Código Civil Uruguayo"⁷.

Invocan el artículo 14 inciso 2º del Código Tributario, que consideran una expresa remisión en subsidio, por lo que los artículos citados son a su juicio aplicables a la materia tributaria, concluyendo que "en virtud de ello, un responsable solidario perfecto no podría oponer frente al Fisco la compensación con un crédito del contribuyente"⁸. Definen la solidaridad perfecta como la configuración conjunta de un mismo hecho generador⁹.

Esta tesis ha sido expresamente recibida por la jurisprudencia del TCA en dos fallos¹⁰.

⁶ José Bordolli y Alberto Faget (1995) Sujeción pasiva y responsables tributarios, en Revista Tributaria N° 128 p. 429.

⁷ José Bordolli y Alberto Faget (1995) op. cit. p. 428.-

⁸ José Bordolli y Alberto Faget (1995) op. cit. p. 414.

⁹ José Bordolli y Alberto Faget (1995) op. cit. p. 414.

¹⁰ TCA, sentencias 275/2014 Considerando XVII "huelga señalar que la interrupción de la prescripción a la deudora principal surte efectos respecto de los responsables solidarios, por ser ésta otra de las consecuencias de la solidaridad." TCA, sentencia 667/2015 Considerando IV.I) "En materia de obligaciones solidarias prima la consideración del grupo solidario y, por ello, la suspensión o interrupción del término de prescripción verificado respecto de uno de los codeudores surte efecto en relación al resto (arts. 1240 y 1398 incisos 3º y 4º del Código Civil)".

4.- Crítica a la tesis de la propagación.-

A nuestro juicio, no corresponde recibir la tesis de la propagación, porque la solidaridad tributaria tiene naturaleza jurídica y regulación diferente a la solidaridad del derecho privado. En el Derecho Civil los codeudores verifican un mismo hecho generador.

En el Derecho Tributario, la verificación conjunta de un mismo hecho generador tributario sólo se verifica entre contribuyentes, según dispone el artículo 20 inciso 1º del Código Tributario.

Por el contrario, la solidaridad entre contribuyentes y responsables se halla referida sólo en el artículo 20 inciso 2º del Código Tributario, aludida en el inicio del inciso con la expresión "*en los demás casos*", regulando el legislador tributario donde se verifican dos hechos generadores diferentes. Nos referimos al hecho generador típico, el que tiene por consecuencia el nacimiento del tributo y el presupuesto de hecho que autoriza a la Administración a declarar la responsabilidad de quien no es contribuyente sino responsable tributario¹¹.

Por lo que al presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria solidaria, el legislador exige norma legal expresa. Y dicha exigencia no surge, como invoca la sentencia en comentario, que se hubiere regulado la extensión de los efectos jurídicos de los actos interruptores.

Adviértase que cuando se formula el elenco de actos interruptores, el artículo 39 del Código Tributario no contiene ninguna previsión expresa sobre los efectos de la verificación de dichos actos. Más aún, el inciso 2º de dicha norma legal, contiene previsión expresa respecto de la extensión de la prescripción de tributos a las sanciones, lo que subraya la omisión del legislador tributario de extender los efectos de los actos interruptores a quienes no los verificaron o no los conocieron.

¹¹**Código Tributario, artículo 19; Federico Berro** (1988) Obligación, responsabilidad y solidaridad, Amalio Fernández, p. 93 La obligación del contribuyente nace por la realización del hecho generador del tributo. La circunstancia generadora de la obligación del responsable no es la simple existencia del hecho generador. Si bien constituye una de las condiciones para el nacimiento de la obligación tributaria del responsable, la causa para el nacimiento de esa obligación tributaria del responsable está constituida por la suma de varios elementos definidos: una determinada descripción de la hipótesis en la que se incluye al responsable, más la realización, por el contribuyente del hecho generador del tributo. Se trata de una relación de crédito, que refiere a una prestación monetariamente similar a la del contribuyente, que en su causa legal eficiente, presenta la característica de ser una situación compleja. Por ello, si bien la obligación del contribuyente nace de la ley y la del responsable también, la de éste último no nace de la sola presencia del hecho generador, porque el hecho generador, es para el responsable, una causa.

5.- Tesis de la inoponibilidad.-

La segunda tesis que denominamos de la inoponibilidad se basa en la aplicación de los tres principios generales rectores en el Derecho Tributario; el principio de legalidad, el principio de la autonomía del Derecho Tributario Material y el principio del debido proceso. Del principio de legalidad ya nos ocupamos.

A.- El principio de la autonomía del Derecho Tributario Material reconoce que el legislador tributario es plenamente suficiente para regular todos los aspectos de la regulación de la relación jurídica tributaria, sin por ello reconocer que exista sujeción a lo establecido en el Derecho Privado.

Para Valdés Costa la concepción autonómica permite solucionar con criterios propios o de Derecho Tributario, las lagunas u oscuridades de las normas tributarias así como la utilización en las normas tributarias o en los actos de los particulares, de definiciones de otras ramas jurídicas. Ello permite asignar a las normas tributarias el significado que más se adapte a la naturaleza, fundamentos y finalidades del derecho tributario y no a los pertenecientes a esas otras ramas jurídicas¹².

B.- Basta con comparar la redacción del Proyecto del Poder Ejecutivo que fuera enviado al Consejo de Estado, con el texto finalmente aprobado, para advertir que no hay una norma general tributaria que remita automáticamente¹³, en lo no previsto en el Código Tributario, a las normas de derecho común¹⁴.

¹² **Ramón Valdés Costa** (1992) *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, p. 42. Valdés Costa es muy claro. Señala que la teoría autonómica, al apartarse del derecho privado no tiene por finalidad dar a la Administración o a los jueces facultades discrecionales que puedan afectar los derechos individuales. Sólo pretende una correcta aplicación del derecho, sin preferencias para ninguna de las dos partes de la relación jurídica tributaria, aplicando el principio fundamental de la división de las tres funciones del Estado, y el sometimiento de ambas partes por igual a la Constitución y a la ley.

¹³ **César Pérez Novaro** (2013) *Modos de extinción de la obligación tributaria*, FCU, 2ª edición, p. 362 nota al pie 1569 numeral IV); **Ramón Valdés Costa** (1992) op. cit. p. 44 señala que la doctrina autonómica trata de asegurar la independencia jurídica del derecho fiscal, estableciendo reglas propias. No hay obligación de remitirse al derecho civil en caso de silencio de la ley; en cambio, hay que apreciar en qué medida corresponde la remisión.

¹⁴ **Proyecto Poder Ejecutivo artículo 14 inciso 2º** *“Salvo disposición expresa en contrario le son aplicables las normas de derecho común”*; **Código Tributario artículo 14 inciso 2º** *“Le son aplicables las normas propias o específicas en la materia, correspondiendo las del derecho privado, en caso de disposición expresa o subsidio”*.

Lo que resulta complementado con la consulta ineludible a la discusión en el plenario del Consejo de Estado y a la participación relevante de Aparicio Méndez en la arquitectura del artículo 14 inciso 2º del Código Tributario¹⁵, que requiere una remisión que en el artículo 39 del Código Tributario, solo existe a los medios de interrupción del derecho común y no a las normas del Derecho Privado.

C.- El intérprete debe constatar si existe o no remisión por parte del legislador. Esa remisión de existir en forma expresa no corresponde que sea interpretada con carácter extensivo de los términos utilizados por el legislador.

Por ejemplo en el artículo 39 del Código Tributario existe una remisión a los medios del derecho común, lo que no debe extenderse a las normas de derecho común, si no contienen referencias expresas a los medios de interrupción. Si no existe remisión expresa, el intérprete debe verificar que la situación no se halle contemplada en la prohibición de la utilización de la analogía¹⁶.

Superado este obstáculo, el intérprete debe recorrer las diversas estaciones supletorias establecidas por el legislador para la analogía. En el segundo escalón, se hallan los principios generales de derecho tributario.

Por lo que en la especie, se deben aplicar los tres principios generales aludidos. No sólo por la jerarquía superior que los informan, sino porque existe una disposición expresa tributaria que ubica en un escalón superior a los principios generales de derecho tributario, específicamente la primacía de las disposiciones tributarias en la solución de las insuficiencias del ordenamiento tributario, con primacía respecto de otras ramas del Derecho, que más se avengan a su naturaleza y fines¹⁷.

Por tanto, no es invocar principios generales contra una disposición expresa de la ley, cualquiera sea la rama en que cabe ubicarla, sino un procedimiento de colmar una insuficiencia del ordenamiento tributario, que se ha ordenado expresamente por el legislador tributario con carácter general aplicable a todos los tributos¹⁸.

¹⁵ Aparicio Méndez, intervención en Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco (2005) Código Tributario concordado y comentado, 5ª edición, p. 86

¹⁶ Código Tributario, artículo 5 inciso 1º.

¹⁷ Código Tributario, artículo 5 inciso 2º.

¹⁸ Código Tributario, artículo 1.

D.- Ni los tributos, ni la responsabilidad tributaria solidaria, ni los efectos de los actos interruptores o suspensores de la prescripción, ni el plazo de prescripción, pueden establecerse sin norma legal expresa, aplicando normas de Derecho Privado que extienden los efectos de los actos interruptores o suspensores de la prescripción civil.

La autonomía de una rama jurídica halla fundamento no en su aislamiento, pues el Derecho tiene un tronco común jurídico, sino en el reconocimiento de que la ley debe adaptarse plásticamente a las peculiaridades de la relación jurídica tributaria en el Derecho Público, donde no rige la autonomía de la voluntad sino donde la única voluntad que importa, la que resulta verdaderamente trascendente desde el punto de vista jurídico, es la del legislador.

La moderna función de este principio no sólo es regular las relaciones entre ramas de igual jerarquía legal, sino la de proteger las soluciones particulares adoptadas por el Derecho Tributario.

En la especie, todos los elementos fundamentales del modo de prescripción tienen regulación expresa en el Código Tributario, lo que revela la suficiencia del ordenamiento tributario para adoptar las soluciones que más se avienen a su naturaleza y fines.

E.- El tercer principio que invocamos es el del debido proceso, que exige que la extensión de un efecto jurídico, para que le sea oponible jurídicamente, sólo puede verificarse si ese responsable tuvo la oportunidad de defenderse, de controlar el diligenciamiento de los medios de prueba correspondientes.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha señalado que asiste al interesado el derecho a ejercer su defensa en forma previa al dictado de todo acto administrativo susceptible de inferirle alguna lesión como así también a controlar la producción de la prueba y en general, todas las etapas del procedimiento administrativo¹⁹. Citando a Cajarville, ha entendido el TCA que esta solución debe extenderse a todas las situaciones de las que se pueda derivar lesión, con independencia de que se trate o no de una sanción, porque el derecho a defenderse es inherente a la personalidad humana y deriva de la forma republicana de gobierno²⁰.

6.- Conclusión.-

¹⁹ TCA, sentencia 710/2009 que hemos citado en Modos, 2ª edición, p. 348 nota al pie 1509.

²⁰ Juan Pablo Cajarville (2012) Sobre Derecho Administrativo, t. II, p. 183.

La falta de norma legal expresa en el Derecho Tributario que extienda los efectos jurídicos de los actos interruptores o suspensores de la prescripción tributaria a aquellos posteriormente declarados responsables solidarios, habilita invocar los principios generales de legalidad, autonomía del Derecho Tributario Material y del debido proceso, para proteger las soluciones adoptadas por el legislador tributario, en consonancia con las peculiaridades de la relación jurídica tributaria.

En consecuencia, consideramos que no resulta aplicable la tesis de la propagación sino por el contrario, corresponde la tesis de la inoponibilidad de los efectos jurídicos de los actos interruptores del término de prescripción tributaria a estos responsables que no participaron, no controlaron, o no tuvieron conocimiento de los actos interruptores.

Octubre de 2015