

La prescripción opera por la verificación fáctica del término del plazo de prescripción.-

Nota de jurisprudencia a la sentencia 11/2017 del Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 3º Turno

por César Pérez Novaro

1.- La interpretación de la CJPPU.-

Según surge del Resultando III) de la sentencia en comentario, la CJPPU afirmó al evacuar el traslado de la excepción de prescripción interpuesta, que la ejecutada debió haber planteado en la vía recursiva del expediente administrativo tramitado en la CJPPU. Como no lo hizo, pues no interpuso ningún recurso, la CJPPU entiende que no puede oponerse la excepción de prescripción en sede judicial cuando no se invocó la prescripción en sede administrativa, esto es, ante la CJPPU.

2.- La interpretación de la sentencia en comentario.-

En el Considerando II) sostiene que *“en sede administrativa la demandada consintió las resoluciones, no alegó allí la prescripción como debió haberlo hecho, si así lo entendía”*.

3.- La excepción de extinción de la deuda.-

Se trata de una excepción a la que no cabe extenderle la tesis restrictiva de la excepción de inhabilidad de título que parcialmente esgrime la jurisprudencia del Poder Judicial. Su inclusión en el elenco de excepciones previstas en el artículo 91 del Código Tributario, impide que se exija una impugnación expresa en el procedimiento administrativo tramitado ante la CJPPU.

VALDES COSTA sostuvo que si el contribuyente no oponía la defensa de prescripción en la vía administrativa el acto de determinación era lícito, no violaba ninguna Regla de Derecho y no podría ser alegada en el proceso anulatorio ante el TCA. Sin embargo reconocía que podía oponer la excepción en el juicio ejecutivo tributario¹.

¹ VALDES COSTA, Ramón: *“La prescripción en Derecho Tributario. Oportunidad de la alegación”* en Revista Tributaria N° 114, 1993, p. 212. En los casos en que se hubiera esgrimido la prescripción en el procedimiento administrativo, entendía que la Administración al resolver debía reconocer el hecho jurídico ya acaecido y si no lo hiciera, su acto habría desconocido la Regla de Derecho.

Pero el legislador y el TCA superaron estas enseñanzas de VALDÉS COSTA. Primero fue el artículo 152 de la ley 16.713 que declaró el deber de la Administración (BPS) de declarar la prescripción si se hubiera verificado el término. Luego de esta norma el TCA modificó su jurisprudencia y fue todavía más allá. Exigió que la Administración declarara la prescripción si se había configurado el término. Más adelante en el tiempo el legislador estableció el deber de la DGI de declarar la prescripción si existía un expediente administrativo, esto es, sin requerir el pedido del sujeto pasivo. En esta evolución, que llamamos “redoble de apuestas” en “*Modos de extinción de la obligación tributaria*”, ganaron a nuestro juicio, las garantías individuales².

4.- Como opera la prescripción tributaria.-

Doctrina uruguaya, española y alemana señalan que la prescripción tributaria opera por el solo transcurso del tiempo para producir su efecto liberatorio de la sujeción jurídica, constituyendo un acto jurídicamente eficaz, cuando se verifica el término del plazo de prescripción en curso, sin que el interesado se halle obligado a realizar ninguna actividad procedimental o procesal, tal como pedir, invocar o exigir la existencia de la prescripción de tributos y de sanciones pecuniarias³.

2 PEREZ NOVARO, César: “*Modos de extinción de la obligación tributaria*” FCU, 2ª edición, 2013, N° 283 nota al pie N° 1262 p. 280. Es una demostración de que las garantías individuales tienen su fuente en la acción conjugada de la doctrina, de la jurisprudencia y de la legislación.

3 VALDES DE BLENGIO, Nelly: “*Prescripción de tributos y sanciones*” en Revista Tributaria N° 140, 1997, p. 611. Es un modo de extinción colocado en el mismo plano que los otros modos, por lo cual opera ipso jure y así debe ser reconocido por la Administración; SALDAIN, Rodolfo y MARTINEZ ALBA, Gonzalo: “*Nulidad de los convenios de facilidades de pago sobre deudas tributarias prescriptas*” La Ley Uruguay, volumen 2 N° 6 p. 593. Si bien en el Derecho Civil resulta opinable pues al transcurso del tiempo debe añadirse que el deudor la invoque oponiendo la excepción de prescripción, no sucede lo mismo en el Derecho Tributario; PEZZUTTI, Miguel y BARREIRO, Pablo: “*Dos cuestiones respecto de la prescripción: pago posterior a su acaecimiento y los efectos de la sentencia del TCA respecto del tiempo transcurrido*”, en Consultor Tributario, Año II, N° 6, junio 2011, p. 16 No se requiere que exista manifestación expresa, de lo contrario sería remisión; PEREZ NOVARO, César: “*Modos de extinción de la obligación tributaria*” FCU, 2ª edición, 2013, N° 283 p. 278 a p. 281; VEGA HERRERO, M. “*La prescripción de la obligación tributaria*”, Lex Nova, Valladolid, 1990, p. 96 y ss; MATA SIERRA, María Teresa: “*La condonación de la deuda tributaria*” Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 39 nota al pie 17; TIPKE, Klaus: “*Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*”, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2002, p. 82.

Al respecto aunque no hay unanimidad en la doctrina uruguaya⁴ debe tenerse en cuenta que ésta prestigiosa opinión de SHAW y FAGET fue formulada en forma cronológicamente anterior a la sanción del artículo 7 de la ley 18.788 que estableció el deber de la Administración de declarar la prescripción, lo que resulta aplicable a cualquier sujeto activo tributario, por aplicación del principio general de igualdad, el que puede formularse de que a iguales situaciones jurídicas sustanciales le corresponde iguales soluciones jurídicas.

Por lo tanto, que esta norma legal sólo refiriera a la DGI, puede extenderse a otros sujetos activos tributarios, mediante el procedimiento de la integración analógica, como procedimiento plenamente autorizado en materia de modos de extinción de las obligaciones tributarias, porque en esa situación jurídica no se crea un tributo, no se crea una exoneración ni una sanción tributaria⁵. Por lo tanto, debe resultar preceptivamente aplicable a la CJPPU como a cualquier otro sujeto activo tributario o paratributario, porque le son aplicables las disposiciones del Código Tributario, salvo norma legal expresa en contrario⁶.

A nuestro juicio se trata de una mera aplicación de los principios generales de legalidad, de tipicidad y de subsunción, por los que el legislador elige y describe los elementos esenciales de los modos de extinción de las obligaciones tributarias y especifica que cuando éstos se configuran en el mundo de la realidad, producen el efecto jurídico de extinguir la obligación tributaria y sus sanciones pecuniarias y consecuentemente, se produce la liberación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, esto es, de la sujeción jurídica a la que se encontraba sometido.

Se trata una característica común de todos los modos de extinción de la obligación tributaria y en especial del modo prescripción, donde lo que se extingue es el derecho de crédito del sujeto activo y no la acción procesal⁷.

4 SHAW, José Luis y FAGET, Alberto: "Consulta segunda: prescripción" en Revista de la Asociación de Escribanos del Uruguay, t. 96, 2010, p. 143 los que consideran contrario a la esencia y al fundamento de la prescripción que ésta opere ipso jure. El caso de la prescripción extintiva es uno de esos en que, con muy buenas razones, se ha hecho predominar a la seguridad sobre la justicia. Pero para atenuar el impacto de tal solución, se ha dejado librado el efecto extintivo a la decisión del obligado, quien deberá resolver por sí ante su conciencia si hace o no funcionar el efecto liberatorio organizado por el Derecho, en aras de la necesaria seguridad y con desmedro del valor justicia. No se advierte motivo alguno para no mantener esta tradicional solución en el campo del derecho tributario.

5 Código Tributario, artículo 5 inciso 1°.

6 Código Tributario, artículo 1° inciso 1°.

7 PEREZ NOVARO, César: "Modos..." op. cit. N° 76 p. 87. Todos los tipos extintivos previstos en el Derecho Tributario Material, se hallan entrelazados o ligados, por la exclusiva voluntad del legislador, pues a diferencia del derecho privado, no le reconocemos a la voluntad de las dos partes ninguna relevancia jurídica.

En el Derecho Tributario la prescripción opera ipso iure, esto es, opera de pleno derecho para producir ese efecto liberatorio, por cuanto constituye un acto jurídico eficaz, cuando se cumple con el tiempo de inercia del acreedor⁸ que se halla previsto legalmente.

Por lo que el mero transcurso del plazo de prescripción establecido expresamente en la ley tributaria, sin que la Administración lo interrumpa por un acto previsto legalmente⁹, verifica indudablemente el término de prescripción, poniendo fin a la vida de las obligaciones tributarias comprendidas y a sus sanciones pecuniarias, sin necesidad de que el obligado tributario o paratributario lo invoque o lo solicite expresamente en la vía administrativa.

Por lo tanto, podrá invocarlo en el proceso ejecutivo tributario dentro del plazo de las excepciones, si se hubiera configurado con anterioridad. También podrá invocarlo posteriormente si el término de prescripción se hubiera verificado, puesto que no existe la imprescriptibilidad de la obligación tributaria.

Las limitaciones establecidas legalmente en determinadas leyes de sujetos activos que recaudan contribuciones especiales de seguridad social o para contribuciones de seguridad social, refieren exclusivamente al derecho jubilatorio, esto es, son aplicables para el cómputo de sus prestaciones jubilatorias o pensionarias¹⁰.

Octubre de 2018

8 TCA, **sentencia 80/2014**; PEIRANO FACIO, Jorge: *“Curso de Obligaciones”* FCU, Montevideo, t. VI, 1970, p. 275; ACOSTA PITTETA, Jorge: *“Prescripción extintiva. Operatividad. Alegación*, en Anuario de Derecho Civil, t. XX p. 407.

9 Código Tributario, artículo 39.

10 Ley 17.738 artículo 109 inciso 3° para la CJPPU; Ley 17.437 artículo 46 inciso 3°, para la Caja Notarial de Seguridad Social y Ley 19.185 artículo 4 para el Banco de Previsión Social.