

Nuevo round para la prescripción liberatoria en el ámbito tributario

Por [Cristina DI BENEDETTO](#)

[Pérez Alati, Grondona, Benites & Arntsen](#)

-La prescripción es liberadora. Para comenzar debemos tener presente que Vélez Sarsfield concibió a la prescripción como “liberatoria” cuando redactó el Código Civil de la Nación (art 4017). Los autores del Código Civil y Comercial de la Nación también la llamaron “prescripción liberatoria” (art 2532), siguiendo la visión y el criterio de Vélez.

Así es que la prescripción aparece en nuestra legislación civil de fondo con una función liberadora. Esa es la intención que se plasmó desde un principio en la ley 350 (Código Civil de la Nación), que luego fue seguida, por ejemplo, por la legislación penal de fondo, ley 1920 (Código Penal de la Nación).

-El Congreso nacional tiene la facultad constitucional de legislar la prescripción. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es clara en cuanto a que es el Congreso de la Nación quien dicta la legislación de fondo y fija el régimen en materia de prescripción.

De acuerdo al art 75.12 de la Constitución nacional, el Congreso de la Nación tiene atribuciones exclusivas para dictar los Códigos de fondo, entre los que se encuentra el Código Civil -hoy Civil y Comercial- y el Penal. Esa facultad es indiscutible, no sólo por encontrarse plasmada en la letra de la Carta Magna, sino porque así lo ha reconocido la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en forma reiterada (“Filcorsa”, “Ullate”, “Municipalidad de San Pedro con Monte Yabotí”, “Volkswagen”, “Alpha Shipping”, entre otros casos). Esta doctrina ha dejado en claro que, sin perjuicio del derecho de las provincias de incluir en sus normas locales reglas en materia de prescripción, esas normas son ilegítimas y debieran ser declaradas inconstitucionales, si establecen algo distinto o en exceso a lo dispuesto por la legislación común del Congreso nacional, que es quien detenta la potestad constitucional para hacerlo.

-La legislación del Congreso nacional sobre prescripción. En el caso de la legislación “civil” de fondo, el Congreso nacional fijó el régimen de prescripción con sus plazos y reglas oportunamente en la ley 350 -Código Civil-, hoy derogada y reemplazada por la ley 26.994 -Código Civil y Comercial de la Nación-, y en el caso de la “penal”, lo hizo primero a través de la ley 1920 -Código Penal de la Nación-, luego derogada y reemplazada por la ley 11.179. En todos los casos fueron y son leyes dictadas por el Congreso nacional en uso de facultades constitucionales exclusivas.

El Código Civil de la Nación y el Código Civil y Comercial de la Nación, respectivamente previó y prevé la prescripción quinquenal para todas aquellas obligaciones que deban pagarse por años o plazos periódicos más cortos (como ocurre con los tributos de vencimiento y pago anual o mensual), y dispusieron que los plazos e intervalos de la ley se computen de fecha a fecha. El primero de ellos (Civil), fijó como causal de suspensión de un año y por única vez, la intimación fehaciente del acreedor al deudor, y como causal de interrupción, el inicio de la demanda judicial del acreedor al deudor. Y el segundo de ellos (Civil y Comercial) mantuvo la misma causal de suspensión pero redujo su plazo a 6 meses, y amplió las causales de interrupción a cualquier petición judicial.

Por otra parte, el Código Penal de la Nación determina que la acción penal prescribe a los dos años cuando se tratare de hechos reprimidos con multa. Al igual que la legislación “civil” de fondo, la “penal” dispone que los plazos e intervalos de la ley se computen de fecha a fecha. Este Código prevé como causa de suspensión, el juzgamiento de cuestiones previas o prejudiciales que deban ser resueltas en otro juicio (como podría ser la determinación de la obligación tributaria). Y como causales de interrupción, establece la comisión de otro delito (la jurisprudencia exige que el anterior delito tenga sentencia judicial firme para considerar que el nuevo -delito- operó como causal de interrupción de la prescripción de la acción) o el inicio de una acción judicial.

-La función liberadora de la prescripción en el terreno tributario. Esta función liberadora del instituto de la prescripción en el ámbito tributario, determina que el contribuyente deudor quede liberado de su obligación o multa para con el Fisco acreedor en un plazo razonable y siguiendo ciertas reglas, y que éste último la puede reclamar al primero durante todo ese plazo bajo esas reglas. La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho en materia penal, que la prescripción encuentra fundamento en el hecho social según el cual el transcurso del tiempo conlleva el "olvido y el desinterés del castigo" (“Pontí”),

Esta función liberadora se presenta pues como una doble garantía para el contribuyente y el Fisco. Gracias a ella, ambos cuentan con un plazo razonable y reglas para reclamar y ser reclamados. Exige a los contribuyentes la obligación de responder durante ese plazo razonable bajo ciertas pautas -de corresponder-, y al Fisco, una conducta diligente y activa en el reclamo de sus acreencias.

-¿Los Fiscos y tribunales respetan la función liberadora de la prescripción? En la práctica el Fisco ejerce su derecho en forma negligente, y so pretexto de diversas y numerosas causales de suspensión e interrupción (las que confunde conceptualmente), sumado a su silencio e inacción, prolonga indefinidamente la suerte de la deuda de los contribuyentes, lo que se opone a la función liberatoria de la prescripción.

A lo largo de los procedimientos administrativos, mientras los contribuyentes tienen plazos de entre 5 y 20 días hábiles para rechazar diferencias, contestar vistas, ofrecer descargos por multas, interponer recursos administrativos e iniciar acciones judiciales, el organismo cuenta con plazos superiores, de entre 30 y 60 días hábiles, que en la práctica excede, llevándolos a años, o se mantiene en silencio. De este modo la prescripción aparece como esclavizante, cuando es y debiera ser liberatoria de acuerdo a la legislación de fondo del Congreso nacional, que prima por sobre la local.

Este tipo de actuación del Fisco, pasiva y negligente, contraría a la garantía del plazo razonable que enarbola y consagra el instituto de la prescripción, encuentra muchas veces el aval de los tribunales locales.

De este modo nos encontramos hoy con sentencias que confirman deudas de los años noventa. Ello así, porque consideran no prescritas las facultades del Fisco para reclamar tributos y aplicar multas, so pretexto de legitimar diversas causales de suspensión e interrupción de la prescripción previstas en las normas locales, que son distintas y exceden a las fijadas por el Congreso de la Nación en la legislación de fondo, y que por lo tanto debieran ser declaradas inconstitucionales siguiendo la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Más aún, los tribunales locales no debieran olvidar que el propio art 75.12 de la Constitución Nacional no sólo dispone que los Códigos de fondo serán dictados por el Congreso nacional, sino que “corresponde su aplicación a los tribunales federales o provinciales”. De lo anterior se sigue la obligación de los tribunales locales de garantizar y aplicar el régimen de prescripción liberatoria de la legislación de fondo del referenciado art 75.12, que como bien dijo la doctrina de la Corte Suprema, tiene preeminencia por sobre las normas locales, doctrina que además debieran seguir en su condición de tribunales inferiores al Superior Tribunal de Justicia de la Nación.

-¿Cuál es el régimen de la prescripción liberatoria aplicable en el ámbito tributario?
¿Cuál es el plazo razonable y las reglas que aplican a las obligaciones y multas tributarias?
¿Qué lugar ocupan las normas locales en la materia?

Dijimos que el Congreso nacional tiene facultades constitucionales exclusivas para dictar la legislación de fondo “civil” y “penal”, y que en uso de esas atribuciones fijó en el Código Civil/Civil y Comercial y Penal de la Nación, el régimen de prescripción de, entre otras cuestiones, obligaciones y multas.

Así las cosas, y sin perjuicio de la posibilidad de las provincias de incluir en sus normas locales reglas en materia de prescripción, el plazo razonable y las reglas fijadas en la legislación de fondo “civil” -Código Civil/Civil y Comercial de la Nación- tienen preeminencia y determinan en primer lugar la prescripción de las obligaciones tributarias. En el caso de las multas tributarias aplica la legislación “penal” de fondo -Código Penal de la Nación-, lo que fue confirmado por reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación como veremos. En este último caso, porque las sanciones administrativas como las multas fueron categorizadas por la Corte Suprema como de tipo penal o punitiva (“Ravinovich”, “Alpha Shipping”, entre otros), lo que determina en relación a las mismas, “la aplicación de los principios penales” y por ende del Código Penal de la Nación en materia de prescripción.

Como se dijo esto significa que, si bien las provincias tienen la posibilidad de incluir algunas normas en materia de prescripción en sus códigos fiscales, no pueden hacerlo en exceso o contrariando lo dispuesto en la legislación de fondo dictada por el Congreso nacional. De lo que se sigue que, si las provincias establecieran una causal de prescripción en sus Códigos fiscales o en alguna otra norma local distinta al inicio de una actuación judicial, como ocurre

generalmente (incluyen una variada gama y batería de causales de interrupción y suspensión del curso de la prescripción, y por ende que cualquier actuación administrativa interrumpe el curso de la prescripción; vgr acta de inspección, vista, etc), esas normas locales son ilegítimas y debieran ser declaradas inconstitucionales.

-Reciente jurisprudencia sobre prescripción y sus implicancias. La Corte Suprema de Justicia de la Nación y la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, en los casos “Alpha Shipping S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego” y “Axion Energy Argentina S.A. c/Provincia de Mendoza” (sentencias del 7/03/2023 y 7/12/2022, respectivamente), confirmaron en gran medida todo lo dicho hasta aquí.

En relación a las multas aplicadas por los Fiscos, ambos precedentes sostuvieron que las multas son sanciones administrativas que tienen naturaleza penal/punitiva, y por lo tanto, que las facultades de los mismos para aplicarlas a los contribuyentes prescriben a los dos años de acuerdo a lo establecido por la legislación “penal” de fondo (art 65.4 del Código Penal de la Nación).

Esta conclusión plantea algunos interrogantes. Uno de ellos es qué ocurrirá con aquellas sanciones administrativas que no sean multas, como el decomiso o la clausura, que no están previstas en el Código Penal de la Nación, y que incluyen la mayoría de los Códigos fiscales locales. Podría ser que en esos casos, los tribunales, siguiendo la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia -que las sanciones administrativas tienen carácter penal-, excluyan la aplicación de la legislación “civil” de fondo para el caso del decomiso y/o clausura, y digan que, frente al vacío que a ese respecto plantea la legislación “penal” de fondo, corresponda la aplicación de los plazos y reglas de prescripción de las normas locales. Ciertamente que ello plantearía una desigualdad entre los contribuyentes según el tipo de sanción administrativa -de naturaleza penal- aplicada por el Fisco: las multas tendrían una prescripción bienal (según el Código Penal de la Nación), mientras que otro tipo de sanciones como el decomiso y la clausura, serían objeto de la prescripción quinquenal de los Códigos fiscales provinciales. Otra posibilidad será que los tribunales adviertan que la doctrina de la Corte Suprema de “Alpha Shipping” y “Axion” en materia de prescripción y aplicación de la legislación “penal” de fondo a las sanciones administrativas, aplica únicamente a las multas tributarias -como resultaron los casos en comentario-, y no a toda sanción administrativa impuesta por los Fiscos.

También algo que ya adelantamos arriba y a considerar, es que el Código Penal de la Nación establece como causal de suspensión del curso de la prescripción, el juzgamiento de cuestiones previas o prejudiciales que deban ser resueltas en otro juicio, como podría ser la determinación de la omisión/evasión de la obligación tributaria que justamente originará la multa por omisión/evasión. De este modo, sin saberlo, esta nueva jurisprudencia terminó por aumentar el plazo razonable dentro del cual el contribuyente será pasible de la aplicación de multas, cuando el plazo de dos años de la legislación penal de fondo podría quedar suspendido hasta tanto se determine la obligación tributaria que luego dará origen a esa multa. Ciertamente que los Fiscos y los tribunales podrían calificar a la determinación de la obligación como una cuestión previa a la multa.

Por otra parte, respecto a las obligaciones tributarias, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Alpha Shipping” confirmó su doctrina en cuanto que la legislación “civil” de fondo es la que regula el plazo y las reglas de prescripción (cómputo del plazo y causales de suspensión/interrupción de ese plazo), y tiene preeminencia y aplica por sobre las normas locales. Lo que determina como se dijo antes que, si bien las provincias podrían incluir alguna norma a ese respecto en sus Códigos locales, esas normas debieran ser declaradas inconstitucionales si lo hicieran en exceso a lo previsto en la legislación de fondo del Congreso nacional.

En cambio, en relación a la prescripción de las obligaciones tributarias, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza en el caso “Axion”, si bien destacó la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, con particular cita al caso “Ullate”, confirmó el ajuste fiscal en relación al período anual no prescripto considerándolo así de acuerdo al Código Fiscal de Mendoza. Para ello descartó la aplicación de la jurisprudencia de la Corte Suprema so pretexto de que en el caso “Axion” se discutía el pago del impuesto sobre los ingresos brutos, que sostuvo es anual, y en el caso “Ullate”, un tributo mensual. Lo que omitió este Tribunal local es que la doctrina de la Corte Suprema en materia de prescripción está construída -entre otras normas-, en base al art 4027.3 del Código Civil, hoy art 2562.c del Código Civil y Comercial de la Nación, que se refiere a todo aquello que deba pagarse o se devengue por “años, o plazos periódicos más cortos”, por lo que es y aparece indistinta la diferenciación que hizo la Corte de Mendoza para descartar la aplicación de la doctrina de la Corte Suprema en el caso “Axion” y declarar la prescripción de toda la deuda.

Para cerrar, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de la habilitación de la instancia extraordinaria federal, u originaria -de corresponder-, debiera velar que los tribunales provinciales apliquen la legislación de fondo en materia de prescripción, tal como lo indica el art 75.12 de la Constitución Nacional. Y en particular, que esos tribunales locales -y el Fisco- garanticen la función liberadora del instituto de la prescripción, prevista por el Congreso de la Nación en esa legislación en uso de facultades constitucionales exclusivas, que parafraseando a la Corte Suprema, fue concebido para “liberar al deudor frente a la inacción o silencio del acreedor” en el plazo razonable y bajo las pautas fijadas por la legislación correspondiente.