

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 6/16

Buenos Aires, 14 de marzo de 2016

Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Impuesto a las ganancias. Prescripción. Sucesión indivisa.

Sumario:

Frente al dictado de medidas cautelares que impidan al Fisco el ejercicio de las acciones correspondientes durante su vigencia, sin perjuicio de la aclaración que pudiera recabarse del juez interviniente en cada caso, la prescripción no está en curso, operando como causal de suspensión, debiendo estar a lo concluido en el Dict. Di.A.L.I.R. 47/07.

Texto:

I. Vienen estas actuaciones de la Subdirección General de ..., en función de la propuesta de su Dirección de ... de apelar la sentencia de referencia, para que se emita opinión respecto de la aplicación concomitante del Código Civil y del art. 65 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), en el marco de la cuestión que plantea la aplicación del art. 3980 del Código Civil y su nota (actual art. 2550 del Código Civil y Comercial), para luego evaluar el temperamento a seguir en la causa del asunto (f. ...).

II. Los obrados se originan en la apelación del contribuyente al Tribunal Fiscal de la Nación de la Res. Nº .../14 de la División ... de la Dirección Regional ..., del .../12/14, por la que se le determinó de oficio, con carácter parcial, el impuesto a las ganancias, período 2002, en su carácter de heredero de la sucesión de "XX", intimándose el ingreso del impuesto por pesos trescientos mil (\$ 300.000) (parte proporcional) con más intereses resarcitorios (f. ...).

Cabe señalar que en el citado acto se hizo constar que el curso de la prescripción de las respectivas acciones del Fisco resultó suspendido desde su inicio por imposibilidad jurídica de obrar, en tanto no pudieron ejercerse durante la vigencia

de una medida cautelar dictada en el marco de una acción declarativa de certeza promovida por la contribuyente, comenzando su cómputo a partir del 1/2/08 en que fue rechazada la acción declarativa (f. ...).

1. El Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 2/12/15, resolvió: “1. Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora, con costas” (f. ...).

Para así decidir, hizo mérito del instituto de la dispensa de la prescripción cumplida, contenido en el art. 3980 - C.C., así como también hizo lo propio, con las notas a los arts. 3980 y 3059 y antecedentes jurisprudenciales de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, entre ellos “Beltop S.A.” y “La Lluvia S.A.”.

En tal sentido, destacó lo expresado por la Alzada en “Beltop S.A.” (del 29/5/14, Sala III) en cuanto a que el “... el art. 3980 del Código Civil no importa supuesto de suspensión alguno, sino que establece el instituto de la dispensa de la prescripción cumplida, el cual es de interpretación restrictiva, razón por la que la facultad que se confiere a los jueces debe ser ejercida con la máxima prudencia (C.S.J.N. - Fallos: 313:173 y 334:62)” (f. ...).

Y que “... el Código Civil argentino ha optado –tal como lo hiciera el francés que le ha servido de fuente– por apartarse de dicho principio (“agere non valenti non currit prescriptio”), adoptar aquél que exige que los supuestos de suspensión deben estar expresamente previstos por la ley. En tal sentido, la nota al art. 3059, donde Vélez Sarsfield claramente explica que: “El principio ‘contra agere non valenti non currit prescriptio’ está formalmente derogado por la teoría moderna de la prescripción. Hoy puede decirse que la prescripción corre contra todas las personas, a no ser que se hallen en el caso de alguna excepción establecida por la Ley” (López Herrera E., en AAVV, “Tratado de la Prescripción Liberatoria”, Buenos Aires, 2009, Abeledo Perrot, Nº 9999/002866)” –f. 36–.

Asimismo, hizo hincapié en el fallo “La Lluvia” (del 5/9/13, Sala II) que ante una situación que consideró similar a la presente la Cámara entendió que –en su caso– hubiera resultado de aplicación la dispensa del citado art. 3980 (fs. 37/38) y el plazo de tres meses que dispone para hacer valer el derecho una vez cesado el impedimento.

En función de ello, el sentenciante consignó que en el caso surgía la existencia de una dispensa de prescripción, desde la interposición de la acción declarativa de certeza –12/5/03 (fecha anterior al inicio del cómputo)– hasta la fecha en que fue

resuelta (22/4/09), y que el Fisco contaba con tres meses para iniciar las acciones tendientes a la determinación y exigir el pago de tributos y lo referido a la aplicación de sanciones (f. ...). De donde, al haber sido la actuación posterior a dicho plazo, concluyó en hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por el contribuyente.

A su vez, adicionalmente recalcó que en el Dict. Di.A.L.I.R. 47/07 se indicó la pertinencia de que la acción del Fisco se haga valer dentro de los tres meses de cesado el impedimento.

2. La representación fiscal, en su informe de f. ... –al cual cabe remitirse en mérito a la brevedad–, propició la apelación de la sentencia, entendiéndose, en síntesis, que la imposibilidad jurídica de obrar del Fisco que deriva de la cautelar lograda por el particular configura una causal de suspensión de la prescripción por aplicación del principio aludido y no de un supuesto de dispensa.

Señaló que de admitirse la interpretación del Tribunal podría llegarse al absurdo jurídico de que, dispuesto el levantamiento de una medida cautelar que impide al Fisco obrar, el mismo no pueda reclamar deuda alguna por tributos impagos al haber operado su prescripción durante un período de tiempo en el que se hallaba imposibilitado por expreso imperativo legal y judicial (f. ...).

No obstante, advierte que el Fisco inició sus acciones una vez vencido holgadamente el plazo de tres meses consagrado en el art. 3980 y conforme se aconsejara en el Dict. Di.A.L.I.R. 47/07, lo que fue puntualizado por el Tribunal, todas ellas circunstancias que –a su entender– atentarían contra las posibilidades de éxito del intento de apelación propiciado (f. ...).

Indicó que el plazo para apelar vencía el 25/2/16, mientras que el plazo para expresar agravios vencerá el 17/3/16.

Dicho temperamento fue compartido por la Sección Tribunal Fiscal “A”, la División ..., el Departamento ... y por la Dirección de ... (f. ...).

A f. ..., la Subdirección General de ..., sin expedirse acerca de la propuesta, ya sea por la apelación de la sentencia o por su desistimiento, señala que a tal fin “se requiere contar con un adecuado asesoramiento jurídico y por ello se solicita ... aporte todo antecedente relevante que pueda sostener la postura del Fisco, en particular la aplicación concomitante del Código Civil y el art. 65 de la Ley 11.683 ...” (f. 66).

III. En primer lugar, corresponde dejar sentado que la consulta efectuada por la Subdirección General de ... será evacuada por este Servicio Jurídico a título de colaboración toda vez que en su formulación el área remitente no explicita el marco legal en el que solicita la intervención de esta instancia asesora (ptos. ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../07), tampoco explicita cual es, a su entender, el criterio aplicable ni se expide en el sentido de si comparte o no la propuesta de mantener la apelación de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que declaró prescriptas las acciones del Fisco propiciada por la Dirección de ...

Aún en ese marco de colaboración no puede dejar de señalarse que la representación fiscal da cuenta en su intervención de que sobre la temática planteada ya han sido denegadas dos quejas del organismo por el rechazo del recurso extraordinario (f. ...), pero sin indicar si existen mayores fundamentos a los ya esgrimidos en esas oportunidades para modificar, en su caso, la posición del Máximo Tribunal de no tratar la cuestión, extremo sobre el que cabe hacer abstracción en el presente por falta de elementos fuera de la cita que en aquella intervención se hace del Dict. Di.A.L.I.R. 47/07 –f. 60–.

Tampoco se informa, en adición a los fallos citados en el sentencia del Tribunal, acerca de precedentes que den cuenta de la posición que sobre la cuestión, en su caso, hubieran adoptado las distintas Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

En tal contexto sólo puede hacerse un mero análisis conceptual de los argumentos brindados por la sentencia del caso en cuanto computa como tiempo útil de prescripción el lapso durante el que el Fisco estuvo jurídicamente impedido de accionar como consecuencia de una medida cautelar, para encuadrar la situación en un supuesto de dispensa regido por el art. 3980 - C.C. y exigir, por ende, para su aplicación que las acciones se inicien dentro de los tres meses de cesado el impedimento, quedando para las áreas competentes propiciar, fundadamente, el temperamento a seguir en la causa.

1. El mentado impedimento legal para accionar en el caso no aparece controvertido por la sentencia, donde, es más, se sostiene que existe una “dispensa de la prescripción desde la fecha anterior a la del inicio de su cómputo, el 12/5/03, en que la actora iniciara la acción declarativa de certeza, hasta la fecha en que la alzada resolviera la misma el 22/4/09” (sic) (f. ...).

La afirmación transcripta expone una contradicción evidente e insalvable en la que incurre el “a quo” en su razonamiento, pues siendo la “dispensa” una decisión

judicial que resuelve prescindir de los efectos de una “prescripción cumplida”, no es posible afirmar que aquélla preexista a su acaecimiento ni tampoco que pueda extenderse durante un período de tiempo determinado. En rigor, el Tribunal yerra al definir los alcances de la “dispensa” con los efectos de la suspensión del término corrido de la prescripción, circunstancia que da cuenta de la dificultad lógica y lingüística de fundar la decisión en el art. 3980 del Código Civil de la Nación.

Es que, como se verá, la cuestión de la imposibilidad jurídica de obrar excede, en rigor, incluso lo relativo a la “suspensión”, para involucrar el propio concepto de prescripción, entendida “... como un medio de extinción de la acción, que corre desde que ésta se encuentra en movimiento, independientemente de la fecha de la relación jurídica respectiva ... ‘el curso de la prescripción se computará a partir del momento en que el derecho pudiera hacerse valer’” (Llambías, “Tratado de Derecho Civil. Parte General”, T.º II, pág. 680, Ed. Perrot, Bs. As. 1978) –el resaltado es propio–.

En efecto, como lo señala el citado tratadista, “... cuando el derecho del titular no está expedito, si está sometido a plazo u otra contingencia que traba el ejercicio actual de la acción, ésta no está en curso de prescripción, simplemente porque aún no ha nacido. Es el principio romanista ‘actio non nata non praescibitur que domina toda esta materia’” (ob. cit., pág. 679) –el resaltado es propio–.

Y tal es el que criterio que expresamente recepta el nuevo Código Civil y Comercial, en su art. 2554, al disponer que: “El transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible”.

Sobre el particular, Lorenzetti comenta que “la fórmula empleada por la norma para marcar el inicio del cómputo ... debe ser entendida en el sentido fijado por el ‘brocardo latino actioni nondumnata, non praescibitur’. Es decir, el ‘conteo principia’ desde el día en que la acción puede ser ejercida judicialmente para reclamar el cumplimiento de la prestación debida ...” –el resaltado es propio– (Lorenzetti, Ricardo L., “Código Civil y Comercial de la Nación. Comentado”, pág. 336, T.º XI, Rubinzal-Culzoni Editores).

Agrega, que “Boffi Boggero enseña que es natural que no pueda comenzar el plazo para prescribir antes de que haya advenido la acción sobre la que ese plazo habrá de incidir. Por ello prefiere expresar como regla general que el plazo para prescribir comienza cuando el interesado estuvo en la posibilidad jurídica de ejercer su potestad.

“El concepto de prestación exigible importa que no exista obstáculo jurídico válido para que el acreedor pueda ejercer la acción reclamando ante los Tribunales del Estado ...” –los resaltados son propios– (ob. cit., págs. 336/337).

Por su parte, en tanto la medida cautelar que impide al Fisco actuar opera en la práctica como una condición suspensiva de esas facultades al quedar éstas subordinadas a una circunstancia futura e incierta, resulta ilustrativo lo señalado por Spota en cuanto a que “... no hay suspensión de la prescripción sino, sencillamente, que mientras el hecho al que se subordina el ejercicio del derecho no sobreviene tampoco cabe hablar de prescripción en curso” (Spota Alberto G., “Prescripción y Caducidad. Instituciones de Derecho Civil”, actualizado por Leiva Fernández, pág. 264, T. I, La Ley, Bs. As., 2009).

Luego, mal puede suspenderse o interrumpirse el curso de prescripción si éste no se inició.

En síntesis, teniendo la prescripción por presupuesto necesario una acción que puede ser ejercida, de la que es inescindible, la ausencia de ese presupuesto si bien opera de igual modo que una causal de suspensión en rigor excede esta última noción para afectar la propia “prescripción” o el “curso” de la misma.

Entendido ello, fácilmente se seguiría la innecesariedad lógica de una norma expresa que contemple la imposibilidad jurídica de obrar como causal de suspensión, dado que esa imposibilidad no es otra cosa que la falta de una acción ejercible susceptible de dar lugar al curso de la prescripción, deviniendo así en abstracto para el punto si las causales de suspensión son o no taxativas.

A su vez, se explica por qué el art. 3980 del Código Civil sólo refiere a las dificultades o imposibilidades de hecho, puesto que si la prescripción no estaba en curso mal puede llegar a cumplirse y, en consecuencia, ser dispensada.

2. En el caso, según lo indica la propia sentencia, el impedimento jurídico de obrar para el Fisco nació antes de que la prescripción tuviera su inicio, por lo que, careciendo así de acción al momento marcado por la ley ritual tributaria (art. 57) para el comienzo de su cómputo, no existirían razones de peso para apartarse de las consideraciones precedentes.

Ahora bien, tampoco se advierte fundamento razonable alguno para arribar a una solución distinta cuando la falta de acción se verifica luego de que la prescripción ya inició su curso, pues no puede válidamente sostenerse que entonces, habiéndose ya iniciado éste, la situación debe regirse por el supuesto de dispensa del art. 3980 -

C.C. –actual 2550 C.C. y C.– en tanto no existiría una diferencia jurídicamente relevante para el punto si la medida cautelar fue notificada al Fisco el 28/12 anterior al momento previsto por el mentado art. 57 de la ley ritual, el 2/2 posterior, o cuatro años después.

En efecto, en todos esos supuestos la situación es la misma –falta de una acción susceptible de ser ejercida durante la medida cautelar–, por lo que también la solución debe ser la misma, esto es, no computar como tiempo útil de prescripción el lapso que duró el impedimento de accionar.

Como puede advertirse, esa solución se corresponde con los efectos que el orden jurídico asigna a la “suspensión de la prescripción” (arg. art. 2539 - C.C. y C.) y de allí que, como antes se señaló, que la cuestión del impedimento legal para obrar opera, aun cuando lo excede, como una causal de suspensión, pudiendo válidamente así ser entendido.

Ello, claro, en la medida que no se pretenda luego reducir esas causales a las enumeradas por la ley cuando lo que está en juego es el presupuesto necesario del propio instituto de la prescripción, esto es, la existencia misma de una acción que puede ser ejercida, presupuesto del que prescinde la sentencia en trato y sus citas.

En tal contexto esos mismos fallos que citan el Dict. Di.A.L.I.R. 47/07 para señalar el apartamiento que en los respectivos casos el Fisco hizo de sus términos, en lo referido a los tres meses previsto por el art. 3980 - C.C., omiten considerar que ello, como resulta de su propio texto, en modo alguno configura el criterio del dictamen, donde expresamente se sostiene que el supuesto configura una causal de suspensión, sino que se enmarca dentro de una estrategia sugerida para, a modo subsidiario, poder introducir el planteo de dispensa frente a pronunciamientos arbitrarios como aquéllos y poder evitar estas discusiones que, actualmente, han llevado al comunicado de la Dirección de materializado por mail del .../2/16 (medidas cautelares en contra del Fisco nacional. Suspensión de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir los impuestos e imponer sanciones. Estrategia procesal).

Es que en los casos en que, en el marco de una medida cautelar, el juez interviniente ordena al Fisco que se abstenga de fiscalizar y de poner en práctica las acciones y poderes que le asisten para determinar de oficio y exigir el pago del impuesto, esa restricción –mientras mantenga vigencia– cabe atribuirle al propio ordenamiento jurídico, sin que quepa distinguirla en la práctica y en el caso

concreto, de una limitación dispuesta en forma directa por una ley en sentido material.

La posición sustentada por el Tribunal, con cita de antecedentes de Cámara, estriba en definitiva en asimilar la imposibilidad jurídica de obrar a la dificultad o impedimento de hecho contemplada en el art. 3980 del C.C. (hoy art. 2550 C.C. y C.N.), y a partir de allí aplicar el mecanismo de dispensa, lo que en definitiva lleva al absurdo de erigir a los jueces en legisladores, con facultades para modificar el plazo quinquenal de prescripción previsto en la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificatorias).

Sobre todo, cuando –como en el presente caso– la pretensión de fondo que dio cobijo a la medida fue desechada por improcedente lo que evidencia la ausencia de razonabilidad de la solución aplicada. Así, mientras el contribuyente resultó perdedor en su planteo, no obstante el Fisco, privado de sus atribuciones durante un considerable lapso, sufre los efectos de una “prescripción acelerada”.

Es más, si otro presupuesto de la prescripción es la inacción del acreedor, no resulta jurídica ni éticamente concebible identificar con ese presupuesto el cumplimiento que hace el Fisco de la orden judicial, esto es, de la “prohibición” de accionar.

En este aspecto, resulta ilustrativo lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al tratar un caso en el que las relaciones de una entidad bancaria con sus deudores había sido alterada por las disposiciones de una ley especial que obligó al Banco a suspender la ejecución íntegra de sus documentos en cartera y hacer su cobro en partes, acordando una espera.

Allí consideró: “Que no pudiendo, en su mérito, cobrar el Banco ... el término para la prescripción ha debido estar suspendido hasta tanto vencieran los plazos acordados por la ley a los deudores y cesase la imposibilidad en que el establecimiento se hallaba de ejercitar acciones para el pago de la deuda, porque, como ya se ha establecido en las obligaciones a plazo, la prescripción no empieza a correr sino desde el vencimiento del plazo, no corriendo en las condicionales sino desde el cumplimiento de la condición (art. 3957 del Código Civil) y porque impedido el acreedor por ley para hacer valer su derecho, no pueden redundar en su perjuicio los efectos de esa imposibilidad (argumento del art. 3980, Código Civil)” (el resaltado es propio) –Fallos: 88:193 y en similar sentido 89:410–.

En ese caso, el señor procurador había ya señalado que “... no es racional suponer que prohibiéndose al Banco el cobro de sus créditos por sumas mayores que las fijadas ... puedan los deudores valerse de esa circunstancia para ampararse en una

prescripción que sería necesariamente arbitraria por contraria a todo espíritu de equidad y que destruye el principio de los juicios por el cual se establece que los litigantes sean juzgados bajo un pie de perfecta igualdad” (el resaltado no corresponde al original).

Tales precedentes dan cuenta entonces de la improcedencia de asimilar y aplicar sin más la solución que el código trae para casos de imposibilidad de hecho a supuestos donde la imposibilidad viene impuesta en forma directa por el ordenamiento jurídico y si es infructuosa la búsqueda de pronunciamientos del Máximo Tribunal sobre la misma temática posteriores a esos del año 1897, es que dicha solución es jurídicamente tan clara y evidente que sólo la arbitrariedad puede dar paso a una conclusión contraria.

Al respecto, para explicar la armonización de las notas a los arts. 3059 y 3980, C.C., cabe referenciar a Spota que destaca que Vélez Sarsfield rechazó la aplicación indiscriminada de la máxima “contra non valentem agere”, y la aceptó en el art. 3980 en la medida en que mediaren “dificultades o imposibilidades de hecho”, haciendo surgir –señala– el problema de si quedan excluidas las imposibilidades jurídicas, a lo que responde por la afirmativa por considerar “... que las dificultades de hecho implican una dispensa de la prescripción de acuerdo a la primera parte del art. 3980, mientras que las dificultades jurídicas son una causal de suspensión regida por el 3957” (ob. cit., pág. 377), y que “... importa un error de interpretación de nuestro derecho positivo aprehenderlo a éste, en la materia que consideramos, sólo a través del art. 3980” –el resaltado es propio– (op. cit., pág. 381).

En tal sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación receptó la aplicación de citado principio señalando que “...” constituye un caso especial expresamente previsto en la doctrina en cuya virtud la prescripción queda suspendida durante el lapso en que por disposición no pudo ejercerse determinada clase de acciones (cfr. Salas, Trigo Represas, “Código Civil Anotado”, T.º 3, Editorial Depalma, Bs. As., 1978, op. cit. pág. 305).

“Como se advierte, atento a que en el caso no operaba ninguna de las causales de suspensión o interrupción previstas por la ley de rito en materia impositiva, corresponde recurrir a otras normas distintas de las tributarias ya que la prescripción es un instituto que, pese a tener previsto en la Ley 11.683 una normativa específica, no es privativo de esa rama del derecho en particular, sino del ordenamiento jurídico en su conjunto o totalidad. De allí que para aquellas cuestiones no previstas en la ley de rito surja la necesidad de recurrir a las normas del derecho civil que regulan esta figura en el marco del derecho privado. Además

de los supuestos contemplados en la Ley de Procedimiento Tributario deberán tenerse en cuenta a los fines de la suspensión del curso de la prescripción todos aquellos hechos o actos que por su naturaleza impidan momentáneamente el cómputo del tiempo útil de la prescripción de la obligación fiscal ...” –el resaltado no es textual– (in re, “Carlos Mainero y Cía. s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias”, Sala A, 16/9/13, y “Boehringer Ingelheim A. s/apelación”, misma Sala, 13/4/12).

Igual temperamento fue seguido también en el antecedente de ese Tribunal: “Tipoiiti Satic s/apelación” del 7/3/14, que cita la Subdirección General remitente (f. ...), sin embargo es de destacar que el fallo no es congruente al considerar de aplicación el citado principio como causal de suspensión, pero a la vez sujetar la actuación a los tres meses de cesada la imposibilidad de acuerdo con la letra del art. 3980 del C.C., habiéndose limitado a expresar como fundamento “la interpretación prudente y razonable del principio”, lo que aparece incompatible con lo anterior.

También se expidió sobre el particular el Juzgado Federal de Primera Instancia de la ciudad de Campana el 13/10/05, en la causa: “Fundación Pérez Companc c/A.F.I.P.-D.G.I. s/incidente”, desechando el argumento del Fisco nacional “... en cuanto a que efectuó la determinación de oficio a fin de evitar la prescripción del impuesto correspondiente al año 1999, carece de sustento fáctico ya que dicho lapso extintivo obligacional no transcurre por encontrarse suspendido en virtud de las medidas cautelares oportunamente decretadas ...”.

Por lo demás, en adición a lo ya reseñado respecto de la posibilidad de aplicar una causal de suspensión de la prescripción no prevista expresamente en la Ley de Procedimiento Tributario, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia ha destacado –en ese caso se trataba de una causal de interrupción– que: “... teniendo en cuenta que si bien la Ley 11.683, texto ordenado, contiene previsiones expresas en la materia, ellas no implican apartarse de los preceptos elementales que el Código Civil establece y a los que es dable recurrir cuando, como en el caso, la ley antedicha y los principios del derecho tributario no bastan para suplir vacíos en el régimen instaurado, por no haber previsto aquélla los efectos del reconocimiento por el órgano fiscal, del crédito del contribuyente o responsable (doctrina de Fallos: 249:189 y 256)” (295:762).

En síntesis, se estima que ante el dictado de medidas cautelares que impidan al Fisco el ejercicio de las acciones correspondientes durante su vigencia, sin perjuicio de la aclaración que pudiera recabarse del juez interviniente en cada caso –cfr. comunicación de Di. ... citada–, la prescripción no está en curso, operando como

causal de suspensión, correspondiendo estar a lo concluido en el Dict. Di.A.L.I.R. 47/07, con los alcances que surgen del mismo y del presente, sin perjuicio de lo que pueda resultar del análisis de los casos de las quejas ya denegadas.