

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 7/16

Buenos Aires, 18 de abril de 2016

Fuente: página web A.F.I.P.

**Procedimiento tributario. Determinación de oficio. Regularización impositiva.
Suspensión de la prescripción.**

Sumario:

Los arts. 44 de la Ley 26.476, y 17 de la Ley 26.860 establecen la suspensión por un año del “curso de la prescripción” de las acciones del Fisco en ellas descriptas, debiendo entenderse la causal aplicable ante las acciones en vigor al momento de la entrada en vigencia de dichos artículos, es decir aquéllas cuya prescripción no operó y estaba ya iniciada en tal momento, sin distinción de si estaba o no suspendido el curso prescriptivo por otra causal.

La operatividad de las suspensiones anuales de los arts. 44 de la Ley 26.476, y 17 de la Ley 26.860, respecto de una acción con prescripción suspendida por otra causal, no puede tener por efecto la suma o acumulación del plazo de ésta con el de aquéllas, debiendo efectuarse su cómputo en forma paralela o simultánea.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., en cuya Nota Nº .../16 (SDG ...) de fs. ... indica que “... se consulta acerca de la oportunidad de ejecución fiscal y cómputo del plazo de prescripción de las deudas determinadas mediante Res. Nº .../07 (DV ...) del 4/6/07, apelada al Tribunal Fiscal de la Nación el 3/7/07, resuelta el 17/9/13 y notificada el 23/9/13; consultando si resultaría de aplicación el cómputo de la suspensión prevista en la Ley 26.860”, solicitando el trámite previsto por la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07.

II. En forma preliminar, deviene necesario advertir que en tanto no se dio intervención a la Subdirección General de ..., no se ha seguido en estos actuados el procedimiento establecido en el pto. ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07 – circunstancia que por sí sola obsta para dar a la consulta el tratamiento previsto en

dicha norma instructoria–, sin perjuicio de lo cual cabe analizar desde el punto de vista jurídico los aspectos pertinentes del caso, a título de colaboración con el área consultante y atendiendo a la urgencia requerida por ella.

Se deja además constancia de que la materia imponible del impuesto al valor agregado determinada de oficio en la mencionada Res. Nº .../07 (DV ...) –acompañada en copia a fs. ... abarca “los períodos fiscales de julio de 2002 a enero de 2004, ambos inclusive”, de conformidad con su art. 2, lo cual no coincide exactamente con los períodos referidos por las áreas preopinantes –que mencionan además la existencia de períodos con reconocimiento de deuda por presentación de declaraciones juradas rectificativas y acogimiento a facilidades de pago que habrían caducado–, por lo cual –atendiendo a la señalada urgencia– el análisis se efectuará de manera de dar las pautas jurídicas adecuadas en la materia, siendo responsabilidad del área operativa su aplicación específica a la realidad fáctica del caso.

III. Sentado ello y en cuanto a la aplicación de la causal de suspensión de la prescripción prevista en el art. 17 de la Ley 26.860, deviene pertinente asentar que el artículo en cuestión reza:

“Suspéndese con carácter general por el término de un año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”.

Debe agregarse al respecto que de conformidad con el art. 20 de la misma ley, sus disposiciones “... son de orden público y entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial”, lo cual acaeció el 3/6/13.

Por su parte, el art. 7 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.509/13 dispone que “La suspensión del curso de la prescripción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de esta Administración Federal y para aplicar multas relacionadas con los mismos, así como la caducidad de instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales, prevista con carácter general en el art. 17 de la Ley 26.860, alcanza a la totalidad de los contribuyentes o responsables, hayan o no exteriorizado moneda extranjera en los términos del régimen reglamentado por esta resolución general”.

Corresponde, asimismo, recordar que es inveterado criterio de esta Asesoría 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” – cfr. Dict. D.A.L. 102/00–; como se expuso en dicho acto de asesoramiento “... 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 es propio del dictamen citado) cf. Jorge J. Llambias, Tratado de Derecho Civil, Parte General II, Editorial Perrot, Ed. 1998, pág. 680”.

Asimismo, debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su fallo del 5/5/09 “in re” “Administración Federal de Ingresos Públicos c/Carrera Damián Bruno”, se pronunció haciendo suyos los argumentos del Procurador General de la Nación en el sentido de que “... no puede suspenderse el curso de un plazo de prescripción cuyo transcurso todavía no ha comenzado”.

De tal manera, la prescripción de las acciones del Fisco descriptas por el art. 17 de la Ley 26.860 serán alcanzadas por la suspensión dispuesta en su texto, en los supuestos en los que, al momento de entrada en vigencia de dicho precepto (3/6/13), haya comenzado y no se encuentre extinto el curso de la respectiva prescripción, como se expuso en la Actuación Nº .../15 (DI ...), conformada por la Nota Nº .../15 (DI ...) –se acompaña copia para mejor ilustración–.

Ahora bien, en el supuesto en consulta, se plantea como situación específica que al momento de entrada en vigor de la suspensión en trato (3/6/13), el curso de la prescripción de las respectivas acciones del Fisco se encontraba suspendido por aplicación del art. 65, inc. a), de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) y sus modificaciones, en tanto –de acuerdo con lo informado– la intimación administrativa del impuesto determinado se produjo con fecha 8/6/07 y, habiéndose interpuesto recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la sentencia fue notificada el 23/9/13, fecha ésta que determina el inicio del cómputo de los noventa días previstos en dicho precepto de la Ley de Procedimiento Tributario.

En tal hipótesis, la finalización del referido plazo de noventa días habría operado dentro del año de suspensión del art. 17 de la Ley 26.860, lo que lleva a plantear si la causal de este último artículo es aplicable para los supuestos en que, al momento de su entrada en vigencia, el curso de la prescripción se encontraba suspendido por otra causal.

Si bien atendiendo a la letra expresa de la ley la cuestión no debería ofrecer dudas, se ha sostenido que es doctrina de la C.S.J.N. que, en el caso de normas claras la primera fuente de interpretación es su letra (Fallos: 307:928, entre otros).

Sobre el particular y ateniéndose precisamente a la letra de la ley, debe advertirse que tanto el art. 10 de la Ley 24.587 como los arts. 44 de la Ley 26.476, y 17 de la Ley 26.860, establecen la suspensión por un año del “curso de la prescripción” de las acciones del Fisco en ellos descriptas, debiendo entenderse la causal aplicable ante las acciones en vigor al momento de la entrada en vigencia de dichos artículos, es decir aquéllas cuya prescripción no operó y estaba ya iniciada en tal momento, sin distinción de si estaba o no suspendido el curso prescriptivo por otra causal, debiéndose al respecto recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dejado sentado en numerosos precedentes que no cabe al intérprete distinguir cuando el texto legal no lo hace (Fallos: 294:74; 304:223; 333;735, entre muchos otros).

Cabe aclarar que la operatividad de las suspensiones anuales de los arts. 44 de la Ley 26.476, y 17 de la Ley 26.860 respecto de una acción con prescripción suspendida por otra causal, no puede tener por efecto la suma o acumulación del plazo de ésta con el de aquéllas, debiendo efectuarse su cómputo en forma paralela o simultánea.

A título de ejemplo, si el curso de la prescripción de una acción del Fisco en vigor al 3/6/13 estaba suspendido por otra causal cuyo efecto suspensivo cesó con posterioridad, debe distinguirse:

- a) Si tuvo término dentro del año de suspensión determinado por el art. 17 de la Ley 26.860 resultará aplicable la suspensión que dispone éste, pero no procederá sumar los plazos relativos a ambas causales, viéndose reiniciado el curso remanente de la prescripción el 3/6/14.
- b) Si cesó con posterioridad al año de suspensión establecido por dicho art. 17, al no proceder la referida suma, tal suspensión anual habrá transcurrido sin presentar efecto material en el cómputo, que culminará al término propio de la causal respectiva.

IV. Expuestas de tal forma las pautas de aplicación de la suspensión de la prescripción establecida por el art. 17 de la Ley 26.860, cabe por último agregar las siguientes consideraciones:

a) Atendiendo a que las áreas operativas manifiestan que se habrían producido reconocimientos de la pretensión fiscal por presentación de declaraciones juradas rectificativas y/o acogimiento a planes de facilidades de pago, corresponde señalar que la causal de interrupción del art. 67, inc. a), de la Ley de Procedimiento Tributario, debe aplicarse sólo respecto de los períodos y conceptos reconocidos, comenzando el nuevo término de prescripción a partir del 1 de enero siguiente al reconocimiento respectivo.

b) En tanto el distrito ... ha manifestado la duda de si corresponde ejecutar las deudas mediando sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación no firme, cabe recordar al respecto lo dispuesto en el art. 194 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) y sus modificaciones.