



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

A: Dirección Técnica

De: Comisión de Consultas

Ref.: Caducidad y prescripción de créditos tributarios en el ámbito público.-

Fecha: 07 de junio de 2017.-

Marco normativo:

Ley N° 11.925 de 25 de marzo de 1953

“Artículo 39.- Todos los créditos y reclamaciones contra el Estado, de cualquier naturaleza u origen, caducarán a los cuatro años, contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles.

Esta caducidad se operará por períodos mensuales. A los efectos de la aplicación de este artículo, deróganse todos los términos de caducidad o prescripción del derecho común y leyes especiales, con la única excepción de los relativos a las devoluciones y reclamaciones aduaneras que seguirán rigiéndose por las leyes respectivas.”

(negritas agregadas)

Ley N° 12.804 de 30 de noviembre de 1960

“Artículo 376. (Prescripción y caducidad). El derecho del Estado al cobro de los tributos prescribirá a los cinco años contados a partir de la terminación del año fiscal en que los mismos debieron ser abonados. El término de prescripción será de diez años para los tributos de carácter inmobiliario y para los aportes jubilatorios y de asignaciones familiares.



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

Dicho término de prescripción se interrumpirá por los medios del derecho común, por acta final de inspección o por notificación de la resolución de la Dirección u Oficina pertinente de la que resulte un Crédito fiscal contra el Contribuyente.

La interposición por el interesado de cualquier recurso administrativo, o jurisdiccional suspenderá el curso de ejecutoriada la prescripción hasta la resolución definitiva o sentencia.

El derecho al cobro de las sanciones e intereses prescriben en la misma forma que el relativa a los tributos. El curso de la prescripción de los mismos se interrumpirá o suspenderá en todos los casos en que se interrumpa o suspenda el curso de la prescripción de la deuda principal.

Cualquier pago o consignación total o parcial de la deuda principal o recargos, cuando ella proceda, interrumpirá también el curso de la prescripción del adeudo.

Toda gestión fundada del interesado en vía administrativa, reclamando devolución o pago de una suma determinada, suspenderá, hasta la resolución definitiva, el término de caducidad establecido en el artículo 3 de la ley N° 11.925, de 27 de marzo de 1953.

El plazo de prescripción precedentemente establecido comenzará a aplicarse a partir de la vigencia de esta ley.

Se considerará culpa grave la omisión del funcionario actuante que haya provocado o facilitado la consumación de una prescripción de adeudos tributarios.”

(negritas añadidas)



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

Ley n° 14.306 de 29 de noviembre de 1974 (Código Tributario)

“Artículo 77. (Caducidad).- Los créditos y las reclamaciones contra el sujeto activo regulados por esta Sección caducarán a los cuatro años contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles.

Esta caducidad operará por períodos mensuales y su curso se suspenderá hasta la resolución definitiva, por toda gestión fundada del interesado en vía administrativa o jurisdiccional reclamando devolución o pago de una suma determinada.”

(si bien se cita este artículo, por referirse a caducidad, no es de aplicación a la cuestión planteada por cuanto la hipótesis de reclamo de un crédito contra el sujeto activo – esto es, el propio BPS- no es el punto de análisis del presente informe)

Ley N° 16.226 de 29 de octubre de 1991

“Artículo 22.- Declárase que el artículo 39 de la ley n° 11.925 de 27 marzo de 1953, es aplicable a todos los créditos y reclamaciones de cualquier naturaleza u origen contra los Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados.”

(negritas añadidas)

Hipótesis de trabajo

El presente informe habrá de abordar una situación que se plantea reiteradamente, cuál es, la presentación de rectificativas por parte de entes públicos en las que se incluye una partida (o cualquier modificación salarial o existencia de Hecho Generador no conocido) que nunca fue declarada, y que



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

abarca períodos de vieja data, lo cual importa considerar el periodo de exigibilidad.

En el mismo sentido, la situación refiere al abordaje realizado por los servicios inspectivos, ya sea a por derivación del procedimiento anterior, o ya sea en el marco de sus propias competencias de verificación inspectiva de oficio o a instancias de parte denunciante (denuncia Carta o Asunto B).

En cualquier hipótesis se trata exclusivamente de los efectos tributarios del ingreso de rectificativas (o en algún caso nominas inéditas), no así respecto del componente prestacional que refiere a la reconstrucción de la HL de los trabajadores implicados, y que se habrá de efectivizar sea cual sea el abordaje del componente tributario respectivo.

En definitiva, se trata de definir las derivaciones tributarias asociadas a la reconstrucción retroactiva de la historia laboral de trabajadores vinculados a organismos públicos, especialmente en cuanto dicha reconstrucción supone periodos susceptibles de verse incididos por aplicación de los institutos de la “caducidad” o – en su caso- de la “prescripción”, habida cuenta la naturaleza jurídica del sujeto pasivo tributario.

Posición tradicional

Tradicionalmente se ha aplicado como criterio, ante situaciones como la descrita, exigir los 4 (cuatro) años anteriores a esa presentación.

Ello por la aplicación del instituto de la caducidad, prescindiendo, como es fácil advertir, del instituto de la prescripción.

En efecto, ante cada crédito que surge a reclamar a un ente público, la Administración Tributaria considera gravables los 4 años anteriores a la fecha de recibir la comunicación de la modificación de que se trate. Por la vía de los hechos ello importa desplazar la aplicación de la prescripción y de sus propias



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

reglas (no solo incidentes en un eventual mayor plazo sino también en un cómputo hasta decenal tratándose de sub-declaración)

El principal corolario de este abordaje (tradicional) es un disímil trato de los créditos tributarios contra el Estado (en sentido amplio) respecto del que ante situaciones similares se tiene contra sujetos pasivos tributarios privados.

Y si bien la reconstrucción misma de la H. Laboral está en principio debidamente resguardada sean trabajadores estatales o no estatales (ya que los servicios y las asignaciones computables se computarán en cualquier caso) la disimilitud en el componente tributario es susceptible de presentar impacto en las cuentas individuales de los trabajadores incluidos en el nuevo régimen jubilatorio) habida cuenta la directa relación entre montos “recaudados” y la respectiva rentabilidad característica de dicho régimen o más bien de su pilar complementario.

Por cierto que la trascendencia de reputar aplicable este criterio, se proyecta decisivamente en el alcance mismo del monto gravable que habrá de derivar en definitiva, el cual pudiera llegar –incluso– a neutralizar la totalidad de la deuda tributaria asociada a la citada reconstrucción.

NUESTRA OPINIÓN

En función de lo consignado, y realizando una valoración integral de los aspectos jurídicos y operativos implicados (incluyendo sus efectos) y sobre la base de un nuevo enfoque interpretativo de la normativa en aplicación, la Comisión habrá de proponer un cambio jurisprudencial relevante en lo relativo a la aplicación para las situaciones consignadas de los dos institutos en aparente conflicto (Caducidad y Prescripción)

En efecto, en primer lugar entendemos que deben compatibilizarse los institutos para que ambos sean de aplicación. No se aprecia razón alguna de tipo



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

sustantivo, para que los tributos y los derechos de los trabajadores con historia laboral reconstituida, reciban un tratamiento disímil según se trate de trabajadores estatales o no.

En segundo lugar, porque respecto a la caducidad debe recordarse que la misma no está prevista en el elenco de situaciones de extinción de la obligación tributaria.

El artículo 28 del Código Tributario establece “(Modos de extinción de la obligación). La obligación tributaria puede extinguirse por pago, compensación, confusión, remisión y prescripción.”. Por ende, esa forma de aplicación, indubitablemente asociada a forma de extinción de la obligación tributaria, no es ajustada a derecho.

Por lo que viene de decirse, en el enfoque histórico o tradicional, advertimos que la Administración habría tomado a la caducidad como un instituto más de extinción de obligaciones, y ello –entendemos- no posee sustento normativo.-

En tercer lugar: la ley dice que “(los créditos caducarán) ...a los cuatro años contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles”.

En ese giro –advertimos- está una de las claves para desentrañar la cuestión que nos atañe.

Precisamente, las normas vigentes se limitan a consignar que a partir de la exigibilidad del crédito (o más concretamente desde “que pudiera ser exigible”, nacen los 4 años para que se reclame al ente público (caducidad).

Ahora bien, cuál es el período por el que se puede reclamar? La respuesta parece clara a la luz de la norma, esto es: el término previsto por el artículo 38 del Código Tributario, el término de prescripción.



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

Es decir: desde el momento en que se comunica (vía presentación voluntaria de nóminas o rectificativas) la existencia de una asignación computable desconocida o inédita hasta entonces, y que por tanto el Organismo acreedor no podía exigir), o bien desde el momento en que el Organismo lo verifica y determina en faz inspectiva (conforme el debido proceso administrativo), vale decir en cualquiera de tales hipótesis, nos encontramos ante un crédito firme y exigible, y consiguientemente es recién desde ese momento, que nacen los 4 años que prevén las normas al inicio citadas.

Es apreciable que estamos presentando un enfoque de “caducidad” hacia el futuro (desde la exigibilidad dada por el conocimiento extemporáneo o por la firmeza de una determinación tributaria originada en información inédita), desplazando su aplicación extemporánea y retroactiva.

Obsérvese que en el enfoque histórico (o tradicional) –por el contrario- se ha considerado pertinente considerar “retroactivamente” el inicio del cómputo de la “caducidad” por la vía de reputar “exigibles” los créditos tributarios “caducables” desde su vigencia misma. Dicho de otra manera, un enfoque de “caducidad” no solo hacia el “futuro” sino también hacia “atrás.

A nuestro modo de ver, y –reiteramos- conforme una interpretación que entendemos superadora de la tradicional, la valoración “retroactiva” de vigencia de los “hechos generadores” debe ser realizada con aplicación de otro instituto diferente a la “caducidad”, vale decir, por el instituto de la prescripción.

O sea que de modo de aislar los componentes tributarios del proceso de reconstrucción de H. Laboral, la vigencia debería – a nuestro juicio- ser realizada conforme los cómputos de prescripción tributaria que sean de aplicación, descartando toda aplicación retroactiva de “caducidad”.



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

Por todo ello, con independencia de las “dudas razonables” que mantiene la COMISION sobre si las normas en juego (especialmente las relativas a “caducidad”) contemplaron la situación de los créditos “tributarios” (en general) y los créditos “tributarios de la seguridad social” (en particular), consideramos pues factible proponer un enfoque interpretativo de carácter alternativo (diferente del histórico y predominante) y – por lo demás- compatible con los principios generales en juego.

Entendemos que lo consignado supone la interpretación armónica de ambos institutos, sin que se enfrenten, y que resguardan por igual los derechos y deberes de trabajadores públicos y privados (y de contribuyentes públicos y privados) y en tal sentido proponemos que sea considerada como modificación jurisprudencial a nivel del servicio, que –cabe consignar- no supone valoración de ilegitimidad de los criterios que se estarían abandonando, y que por tanto, supone la aplicación del nuevo criterio exclusivamente desde que sea oficializado por la superioridad y sin afectar situaciones y procedimientos ya firmes.

Jurisprudencia

Recientemente el Tribunal de lo Contencioso Administrativo estaría dando soporte a este enfoque alternativo, lo cual no podemos dejar de consignar.

En efecto, la sentencia No 269/2016 de 6 de octubre de 2016, en el que fuera el primer caso en el ATyR se apartó del criterio tradicional (histórico) no solo dio la razón a la administración tributaria, sino que lo hizo en base a los argumentos que los letrados intervinientes vertieron en el propio expediente, los cuales además, integran esta Comisión.

Allí se expresa, en sintonía con lo que viene de señalarse que ante un crédito tributario debe priorizarse, para determinar su exigibilidad, el análisis del término de prescripción, reputando obvio que a partir del conocimiento del



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

elemento nuevo (en la especie, una partida que nunca fue declarada), la Administración posee el plazo de 4 años que la normativa en materia de caducidad le habilita:

“El Tribunal, por unanimidad, entiende que la volición impugnada resulta ajustada a Derecho.

En el presente caso, la cuestión controversial consiste en establecer cuál es el régimen jurídico al que están sujetas las obligaciones tributarias generadas por el pago de la partida “beneficios sociales” a los funcionarios de la DNLQ, de las que es deudor ese organismo.

A juicio de este órgano jurisdiccional, tratándose de obligaciones tributarias, razones de aplicación de la ley en orden al tiempo y de especialidad, determinan que deba darse prioridad a lo que establece el art. 38 del Código Tributario, por sobre la solución general consagrada en el art. 39 de la Ley 11.925 del 27 de marzo de 1953 (regla esta última de carácter general para los créditos contra el Estado).

No se comparte en la emergencia el temperamento del Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, que a fs. 121 vto. infolios, postula que esta última disposición refiere a créditos y reclamaciones de cualquier naturaleza y origen. Si bien esa interpretación resulta razonable a partir del tenor literal de la referida norma legal de 1953, luego de esa disposición -que tiene ciertamente un carácter general- se sancionó en el Código Tributario de 1974, un régimen general para las obligaciones tributarias, que regula puntillosamente el instituto de la prescripción.

Las disposiciones del Código Tributario tienen la condición de ser normas posteriores y especiales, por lo que deben priorizarse. Las obligaciones tributarias prescriben siempre en los plazos que establece el CT (dentro de su



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

ámbito de aplicación -art. 1°); y ello aun cuando el deudor sea una entidad estatal.

Resulta -contextualmente- compatible en este sentido, el enfoque de los informes de los Dres. Calvo Larre de fs. 16-17 de los A.A. y Picardo de fs. 35 de los A.A. (este último elaborado durante la instrucción de los recursos administrativos interpuestos). En esos dictámenes, con acierto, se ubica el asunto en sus justos términos, al establecer que el tema en cuestión concierne a la prescripción tributaria, desde que lo que está en juego son créditos tributarios.

Con tales entendimientos, resulta forzoso admitir que el término de prescripción de las obligaciones es el de cinco años, los que deben computarse como lo establece el art. 38 del CT. Las obligaciones más antiguas cuya prescripción no se reconoció configurada, son las correspondientes al año 2006; el término para esas obligaciones se cumplía el 31 de diciembre de 2011; empero antes de esa data la Administración presentó las declaraciones rectificativas, en las que reconoció las obligaciones tributarias pendientes de pago, por lo que se verificó allí un evento interruptivo de la prescripción (art. 39 del CT).

En definitiva, siendo créditos tributarios, el Tribunal concluye en que fue correcta la decisión del BPS de aplicar las reglas de la prescripción de ese tipo de créditos (art. 38 y concordantes del CT) y no declarar prescripto el derecho al cobro de créditos que no estaban alcanzados por la prescripción.”

Evidentemente, la sentencia de marras viene a reforzar la posición que se sostiene en el presente, y opera de impulso para determinar un cambio en el criterio que se ha venido aplicando por los servicios.



Banco de Previsión Social

Asesoría Tributaria y Recaudación

Comisión de Consultas

En conclusión

De compartirse el enfoque alternativo que proponemos, las incidencias tributarias de un proceso de reconstrucción retroactiva de historia laboral de trabajadores del estado (ya sea voluntaria o por verificación inspectiva) tomarán en cuenta a efectos de la vigencia de los hechos generadores tributarios, exclusivamente el instituto de la prescripción tributaria, descartando la aplicación retroactiva de la “caducidad”.

Al proponerse lo consignado como cambio jurisprudencial, y en caso de ser validado por la superioridad, el nuevo criterio se aplicará en lo sucesivo, es decir, a situaciones que no revisten carácter de firmeza (recordar que el criterio tradicional ha sido de pacífica vigencia en BPS-ATYR durante largos años).

De compartirse lo expresado, correspondería instruir a los servicios en las formas de estilo.

Dr. Javier Sanguinetti

Dr. Jorge Calvo

Cra. Liliana Mella

Dr. Luis Picardo