

Nota de jurisprudencia a la suma de la sentencia N° 101/2012.-

Por César Pérez Novaro

De la suma surge que el período adeudado y comprendido en el litigio se inició con la primera cuota del año 1998, por lo que aún considerando que los Gobiernos Departamentales pueden modificar los términos de prescripción de las obligaciones tributarias, interpretación que consideramos inconstitucional¹, al comienzo del período reclamado en esa ejecución, regía el plazo de 5 años por lo que la extensión del plazo de prescripción a 20 años, sólo puede entenderse para deudas posteriores al 23 de noviembre de 2010, fecha en que comenzó a regir el Decreto Departamental N° 8 esgrimido como defensa en el proceso ejecutivo tributario por la Intendencia Municipal de Canelones como parte actora.

Una interpretación a períodos cronológicos anteriores a la entrada en vigencia de la referida norma departamental, contraría el principio general de irretroactividad de las normas materiales tributarias, pues la prescripción tributaria se ubica en el Código Tributario en el Derecho Tributario Material². Confirma tal aserto la recepción de dicho principio general a texto expreso por la ley general tributaria³.

La aplicación del principio de irretroactividad a los modos de extinción de la obligación tributaria resulta indudable, tal como lo hemos sostenido con anterioridad⁴.

Existe jurisprudencia firme del TCA, en el sentido de que las modificaciones establecidas en el plazo de prescripción, que establecen un término de prescripción más gravoso para el accionante, no puede tener efecto retroactivo, en mérito a lo establecido en los incisos 1° y 3° del artículo 8 del Código Tributario,

1 César Pérez Novaro (2013) Modos de extinción de la obligación tributaria, FCU, 2ª edición actualizada y ampliada, N° 98 a N° 102, p. 122 a p. 128.

2 TCA, sentencia 351/2011 Considerando II) *“La determinación del plazo de prescripción resulta de una norma tributaria material, por lo que alcanzará a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia. No es una norma de carácter procesal pues no paraliza o hace perder la acción de cobro de la obligación (art. 1188, inc. 3, C.C.) sino que, extingue el derecho al cobro de tributos (art. 38, inc.1, C.T.).”*

3 Código Tributario, artículo 8 incisos 1° y 3°.

4 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 98 p. 108.

pues tales disposiciones al igual que ocurre en el Derecho Penal, recogen el principio de irretroactividad de las normas sancionatorias, salvo que éstas impliquen beneficio para el concernido (in bonam parte)⁵.

El TCA para llenar el vacío respecto al término de la prescripción de tributos generados con anterioridad al artículo 19 del Decreto Departamental No. 26.836 del 14 de setiembre de 1995 del Departamento de Montevideo, señaló que debe acudirse por analogía a las normas del Código Tributario. Porque se trata de una normativa que, -al margen de la exclusión dispuesta en el art. 1º del mismo-, regula la misma materia sustancial⁶, pues entendemos que el plazo de prescripción no es una cuestión adjetiva o de secundaria importancia⁷ sino sustancial del modo de extinción de la prescripción tributaria, que determina que la solución de principio es que alcanza a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia.

A diferencia de la ampliación del plazo establecida por el Gobierno Departamental de Canelones, el Gobierno Departamental de Rocha amplió el plazo de prescripción mediante un decreto interpretativo para otorgarle aplicación retroactiva al nuevo plazo de prescripción más largo que el anterior. El TCA cerró el paso a esta estrategia

5 **TCA, sentencia 351/2011 Considerando II).** La norma departamental de Rocha que establece un término de prescripción más gravoso para el accionante no puede tener efecto retroactivo. Solo se reconoce la retroactividad in bonam parte, cuando se reduce dicho plazo, tal como se reconoce en el Derecho Pena

6 **TCA, sentencia 91/2004 Considerando VII)** publicada en Revista Tributaria N°182 p. 763 el Tribunal admite que en el caso era aplicable la prescripción de los tributos a los 5 años de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado, y sin que se configure la posibilidad de extender dicho plazo a los 10 años (art. 38 del C. Trib.). El Tribunal rechaza que la prescripción tenga naturaleza procesal y reconoce a partir del artículo 152 de la ley 16.713 debe admitirse la procedencia de la excepción de prescripción como causal de nulidad del acto que no la contemple. Para llenar el vacío legal respecto al término de prescripción de tributos generados con anterioridad al artículo 19 del Decreto Departamental N° 26.836, debe acudirse por analogía a las normas del Código Tributario. Porque se trata de una normativa que regula la misma materia sustancial; **TCA, sentencia 315/2008** señalando que la Administración no debió incluir adeudos anteriores a cinco años previos al acaecimiento del hecho gravado; **TCA, sentencia 351/2011** La determinación del plazo de prescripción resulta ser una norma tributaria material, por lo que alcanzará a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia. No es una norma de carácter procesal, pues no paraliza o hace perder la acción de cobro de la obligación (artículo 1188, inciso 3º CC) sino que extingue el derecho al cobro de tributos (artículo 38 inciso 3, CT).-

7 **Gustavo Rodríguez Villalba** (1998) La potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales, FCU, N° 38 p. 83

departamental, anulando el acto administrativo que pretendía realizar una aplicación retroactiva in malam parte para el contribuyente⁸.

En el caso en comentario, la aplicación retroactiva del nuevo plazo de prescripción más gravoso, a la primera cuota de 1998 de los tributos adicionales inmobiliarios que se cobran conjuntamente con la Contribución Inmobiliaria, contraría el principio de irretroactividad de la norma tributaria, principio general que entendemos que resulta aplicable analógicamente en la especie, por su recepción expresa en el Derecho Tributario Material.

Montevideo, 29 de octubre de 2014

⁸ TCA, sentencia 351/2011; César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 292 p. 294 nota al pie N° 1315.