

## V Jornadas Tributarias de la DGI

### *Aproximaciones al instituto de la prescripción tributaria.*

Cr. Daniel Feo

Dr. Héctor López González

#### **Sumario**

Introducción y metodología de trabajo

Capítulo 1. Prescripción. Marco General

1.1.- Caracterización de la prescripción como modo de extinción

1.2.- Concepto

1.3.- Fundamentos

1.4.- Oportunidad para hacer valer la prescripción. Evolución en la declaración: de la excepción al oficio

1.4.1.- Primera época: oportunidad de alegarla como excepción en juicio civil.

1.4.1.1.- Tesis de la Administración

1.4.1.2.- Tesis de la jurisprudencia

1.4.2.- Segunda época

1.4.2.1.- Solución legal específica para el BPS

1.4.2.2.- Jurisprudencia

1.4.2.3.- Dogmática

1.4.3.- Tercera época: Declaración de Oficio. Sus particularidades

1.5.- Términos de prescripción abreviados

1.6.- Vacíos normativos en la prescripción. Régimen de integración

Capítulo 2. Prescripción. Particularismos:

2.1.- Dos problemas sobre la interrupción: Quantum del plazo, y comienzo del mismo

2.1.1.- Quantum del plazo

A) *Continúa el mismo plazo*

B) *El plazo vuelve al general*

2.1.2.-Comienzo del cómputo del plazo

A) *Tesis del comienzo inmediato*

B) *Tesis del comienzo a la finalización del año civil*

2.2.- Presentación de la declaración jurada tardía. Interrupción

#### **Introducción**

2.2.1.- Algunas posibles interpretaciones al fenómeno presentación tardía de las declaraciones juradas y la determinación del plazo posterior de prescripción

A) Una tesis

B) Otra tesis

C) Una variante a la segunda tesis

2.3.- Acta final de inspección

2.3.1.- Concepto y contenido.

2.3.2.- Necesidad de su notificación

2.4.- Interrupción de la prescripción y solidaridad

2.4.1.- Interrupción caso a caso

2.4.2.- Solidaridad de la interrupción – amplifica

2.5.- Renuncia a la prescripción ganada

2.5.1.- Inexistencia de obligación natural en Derecho Tributario

2.5.2.- Obligación Natural. Tesis de la Administración

2.5.3.- Nuestra opinión a la luz del artículo 7 de la Ley 18.788

2.6.- Plazo de prescripción de los créditos tributarios reconocidos en sentencias

2.6.1.- Tesis que conduce el plazo de 5 años (art. 38 CT) al plazo prescripción de créditos reconocidos en sentencia firme

2.6.2.- Tesis que conduce al régimen general de prescripción de sentencia firme

2.7.- Prescripción en casos de hechos generadores configurados, pero inexistencia de base de cálculo de la obligación tributaria

2.8.- Algunas conclusiones

**Introducción y metodología de trabajo:** Como podrá advertir el lector, el tema de la prescripción de las obligaciones tributarias, se trata de un tema vasto, cuyo abordaje se emprenderá mediante el recorte parcial de la realidad. Es decir, a quien pretenda encontrar agotado el tema de la prescripción en el presente trabajo, se le advierte entonces, que el referido objetivo no se cumplirá.

No obstante, en base al recorte o delimitación del objeto de estudio, el trabajo se dividirá en dos grandes bloques. El primero, de corte general, donde se enmarcará y delinearán los aspectos generales de la prescripción de la obligación tributaria. El segundo bloque, pretenderá abordar particularismos de la prescripción, se pondrán de manifiesto tópicos en los que resulta por su discusión teórico práctico oportuno emprenderlos. En ese capítulo, el recorte de la realidad, podrá ser mayor o menor según el autor que lo efectúe.

No por su obviedad, deja de merecer tenerlo presente, que este trabajo y como en todo emprendimiento humano, tiene importancia al momento de delimitar el objeto de análisis la impronta personal subjetiva de los autores.

En el abordaje de cada tema, se pretenderá efectuar un relevamiento que ponga de manifiesto el estado del mismo. Es decir, se tratará de compulsar y reseñar las opiniones dogmáticas que se han ocupado de los tópicos a relevar, definiéndose así el “*estado del arte*” en el tema; para posteriormente los autores del presente tomar opinión.

Al diagnóstico del “*estado del arte*”, le agregaremos lo que creemos nosotros son las concepciones subyacentes a las concepciones explicitadas. En otros términos, trataremos de encontrar el fundamento implícito de lo explícito.

## **Capítulo 1. Prescripción. Marco General**

**1.1- Caracterización de la prescripción como modo de extinción:** El Capítulo 2 del Código Tributario<sup>1</sup>, enumera como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria a la prescripción en el artículo 28. Dispone la referida norma: “*La obligación tributaria puede extinguirse por pago, compensación, confusión, remisión y prescripción*”. En el mismo cuerpo normativo, aparece en los artículos 38 a 40 el delineamiento en términos generales del instituto de la prescripción, los que como veremos más abajo no tienen la “habilidad” de resolverlo todo en cuanto instituto<sup>2</sup>. El artículo 38 regula el principio general del término de prescripción de los tributos, así

---

<sup>1</sup> En adelante referiremos al Código Tributario como CT.

<sup>2</sup> Muchas de las discusiones dogmáticas y jurisprudenciales versan más en lo que no dicen los referidos artículos y no en lo que efectivamente disponen.

como las causales de extensión del referido plazo de prescripción y el plazo de prescripción de las infracciones; el 39 sobre las causales de interrupción; y el 40 sobre las causales de suspensión del término de prescripción.

En el ámbito del derecho general de las obligaciones, Jorge Peirano Facio<sup>3</sup> conceptualiza a los modos de extinción de las obligaciones, como hechos o actos jurídicos que tengan por objeto o consecuencia liberar al deudor de la presentación a que se había obligado o por la cual se encuentra sujeto al acreedor".

Partiendo del concepto de obligación tributaria como la relación jurídica, de vínculo personal nacida por el acaecimiento en el mundo fáctico del hecho generador, entonces componen la misma dos sujetos. Por un lado el sujeto activo (conforme el artículo 15 del CT) que siempre va a ser el Estado (siguiendo los artículos 1, 10 del CT<sup>4</sup>), y por otro lado el sujeto pasivo, deudor (artículo 16 del CT, ya sea en la calidad de contribuyente o de responsable). Siendo entonces bilateral la relación jurídica, se ha visto como un modo de extinción de la obligación de la deuda del sujeto pasivo, aunque claro está que por ese modo sufre un detrimento el patrimonio del acreedor dado que no ve satisfecho su crédito.

César Pérez Novaro, ha referido que "la expresión modo (de extinción agregamos nosotros) utilizada por la Ley tributaria debe ser interpretada como sinónimo de manera o de forma de extinción. Se trata pues de la descripción de un acto o un hecho previsto hipotéticamente en una norma legal, cuya verificación fáctica tiene como principal efecto la liberación del deudor tributario de la sujeción jurídica que lo afectaba o ataba al Estado, sujeto activo de dicha relación jurídica<sup>5</sup>" A ciertos hechos el legislador atribuirá consecuencias extintivas o liberadoras a favor del deudor que se encontraba sujeto o sometido por el acreedor. Como sucede con las dos caras de una moneda en una se verifica el efecto liberatorio en cabeza del deudor y en el otro correlativamente se produce la extinción del derecho que hasta ese momento ostentaba el acreedor<sup>6</sup>

A los modos de extinción, se los ha clasificado con el criterio de satisfacción de los intereses o derechos del acreedor. Así entonces el modo será satisfactivo o no. Satisface al acreedor cuando se ha extinguido la obligación del deudor y a su vez ha

---

<sup>3</sup> PEIRANO FACIO, Jorge: "*Curso de Obligaciones*", FCU, Montevideo 1970, t. VI. p.5.

<sup>4</sup> Ello sin perjuicio de la contradicción parcial aparente que surgiría del artículo 15 del CT, pues en este caso se nombra al "...ente público acreedor del tributo", concepto más amplio que ente estatal, pues comprendería a los entes públicos no estatales (entes paraestatales).

<sup>5</sup> PEREZ NOVARO, César : "*Modos de extinción de la obligación tributaria*", FCU, Montevideo 2005, p.19 y 20

<sup>6</sup> Ver cita anterior.

visto realizado su derecho de crédito. El satisfactivo por excelencia sería el modo pago. La prescripción, por su parte produce la liberación del deudor y el acreedor no ha sido satisfecho en su crédito, probablemente entonces éste es un modo típico no satisfactivo. La funcionalidad de la prescripción como modo de extinción, tiene fuerte apego a los fundamentos que han sido esgrimidos por la dogmática<sup>7</sup>.

**1.2.- Concepto:** Ramón Valdés Costa en cuanto a la prescripción afirmaba que "...el artículo 38 del CT claramente lo que prescribe es el derecho al cobro de los tributos" y no solamente la acción procesal para gestionar su cobro coactivo, por cuya razón, el apartado II) de dicha norma tributaria se refiere "...al termino de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo<sup>8</sup>".

Nelly Valdés de Blengio sostuvo que la "...prescripción extintiva en materia tributaria es la pérdida del derecho al cobro de los tributos y/o de las sanciones e intereses, acaecida por el no uso de dicho derecho durante un determinado tiempo"<sup>9</sup> siendo entonces la prescripción un modo de extinción de la obligación tributaria, o sea de la obligación de pagar el tributo colocándolo en el mismo plano que el elenco del artículo 28 del CT.

Luis Acosta Pitteta expresa que "En el CT se puede decir -sin la más mínima duda- que la prescripción entendida como inercia del titular durante el tiempo que la ley señala extingue por sí sola la obligación<sup>10</sup>".

La prescripción es definida como un modo de adquirir el dominio de una cosa o de libertarse de una carga u obligación mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones señaladas por la ley. En materia tributaria tiene relevancia la segunda clase, de modo que al utilizar la expresión "prescripción", a secas, nos referimos a tal concepto, esto es, a la prescripción liberatoria<sup>11</sup>.

**1.3.- Fundamentos:** Como principales fundamentos del instituto de la prescripción se han expuesto el principio de seguridad jurídica o certeza, el cual indicaría que no puede existir en la cabeza del deudor una deuda vitalicia y que no puede estar sometido de por vida a la eventual acción del acreedor. Implica a su vez

---

<sup>7</sup> Siendo objeto de análisis de este trabajo los fundamentos del instituto, se remite al lector a la misma. (numeral 1.3.-)

<sup>8</sup> VALDÉS COSTA, Ramón: "La prescripción en Derecho Tributario. Oportunidad de la alegación, Revista Tributaria Número 114, p 212.

<sup>9</sup> VALDÉS DE BLENIGIO, Nelly: "Prescripción de tributos y sanciones", Ponencia presentada al II Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Montevideo, 1995, p. 2.

<sup>10</sup> ACOSTA PITTETA, Luis: "Prescripción Extintiva, Operatividad, Alegación. En especial: la obligación tributaria", ADCU Tomo XXV pág. 417.

<sup>11</sup> PEZZUTTI, Miguel y BARREIRO, Pablo: "Dos cuestiones respecto de la prescripción: pago posterior a su acaecimiento y los efectos de la sentencia del TCA respecto del tiempo transcurrido", en Revista La Ley Online

que éste pueda tener previsibilidad; sin perjuicio que habiendo extinguido su deuda por pago también la hubiese obtenido.

Por otro lado y atendiendo al acreedor, la prescripción como modo de extinción de la obligación del deudor no satisfactivo, implica una condena a su inacción en el plazo hábil. Es decir, el acreedor se verá perjudicado por el no pago del deudor y a su vez como una sanción a su no accionar, reclamando por las vías que corresponda el pago de la deuda, en el plazo en que aún no había prescrito.

Según Pezzutti y Barreiro: "La prescripción responde o constituye pues una herramienta jurídica basada en los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico.<sup>12</sup> "En el mismo sentido el primer autor citado conjuntamente con Pescadere citando a Von Tour expresan: "Con indudable acierto la doctrina ha entendido que "esta institución descansa en la probabilidad, basada en la experiencia, de que un derecho derivado de fundamentos de hechos muy antiguos, o no ha existido nunca, o está ya caducado. Y si por acaso existiese, el acreedor no tiene que achacar los perjuicios de la prescripción más que a su propia indolencia en la defensa de sus derechos<sup>13</sup>". Pérez Novaro al respecto expresa "este modo de extinción halla su fundamento en el derecho a la seguridad jurídica, que es una de las especies del derecho individual a la seguridad, de jerarquía constitucional, constituyendo un instrumento para obtener la necesaria seguridad en las relaciones jurídicas, por lo que debe elevarse a la categoría de un principio inherente a todo estado de derecho y a la personalidad humana. En el caso de la prescripción extintiva se hace prevalecer la seguridad sobre la justicia, pero esto se justifica por la estabilidad que debe tener las relaciones entre los hombres. La prescripción extintiva o liberatoria, supone la pérdida de un derecho o de una acción por su no ejercicio durante un lapso marcado por la ley. Es decir se pierde el derecho del acreedor o la acción para ejercer ese derecho, en atención a las diversas doctrinas o a las diferentes legislaciones<sup>14</sup>..."

La extinción de la obligación por el no pago en el transcurso de cierto lapso de tiempo entonces tiene como fundamento la seguridad jurídica<sup>15</sup> y la inacción del

---

<sup>12</sup> PEZZUTTI, Miguel y BARREIRO, Pablo: "Dos cuestiones respecto de la prescripción: pago posterior a su acaecimiento y los efectos de la sentencia del TCA respecto del tiempo transcurrido".

<sup>13</sup> PEZZUTTI, Miguel y PESCADERE Diego: "Nuevas tendencias jurisprudenciales en materia de prescripción de la obligación tributaria" en Revista Tributaria, Pág. 630.

<sup>14</sup> PÉREZ NOVARO, César: "Modos de Extinción de la Obligación Tributaria", Fundación de Cultura Universitaria pág. 140.

<sup>15</sup> Es dable destacar que el contenido del principio depende del abordaje que cada autor efectúe. Ello implica a su vez que según su contenido, justificará el instituto a su "imagen y semejanza".

acreedor se convierte en una penalidad, agregada al principio anteriormente nombrado. Se ha expuesto, acumulativamente a los anteriores fundamentos, cuando se entiende que por prescripción se extingue el derecho a accionar (la acción) es como un medio para evitar conflictos o procesos, pues extinguiéndose la acción se extinguía la posibilidad de iniciar juicio

La prescripción como un modo de extinción de obligaciones jurídicas, no es más que un instituto jurídico, pero en su base subyace más de un reproche de índole no jurídico. Por un lado “castiga” a un acreedor omiso en la gestión de su crédito; mediante el referido “castigo” permite al deudor liberarse de su deuda sin cumplirla. El transcurso del tiempo, y la no persecución del crédito por el acreedor, “premia” al deudor el que verá incrementado su patrimonio (ya que ha salido de un pasivo) y su acreedor habrá visto desmejorado su patrimonio (ya que de su patrimonio salió el derecho de crédito sin haberlo ejecutado). Lo anterior se basa a su vez en el principio que no se puede obligar al ser humano a perpetuidad<sup>16</sup>.

En síntesis, es “...consustancial a la prescripción que concurren los aspectos establecidos por la ley para que se produzca la liberación del deudor: el transcurso del tiempo indicado en la ley; silencio o inacción del titular del derecho.”<sup>17</sup>

**1.4.- Oportunidad para hacer valer la prescripción. Evolución en la declaración: de la excepción al oficio.** Puede sistematizarse este tema en tres grandes etapas. Una primera época en donde por lo menos jurisprudencialmente se sostenía que la oportunidad de alegarla era como excepción en juicio civil (proceso ejecutivo)<sup>18</sup>. Una segunda época en donde si se alega en vía administrativa, allí debe de declararse; en cambio, también en vía administrativa, es una facultad para la Administración el declararla de oficio. Una tercera época, (y ésta sólo aplicable a la DGI, por lo menos en esta instancia) en donde resulta también una obligación de la Administración declarar que ha operado la prescripción, ello si es que la deuda prescripta se está gestionando, “tramitando” en expediente.

Al desarrollo de las tres épocas no dedicaremos en los siguientes parágrafos. Como las diferentes épocas han venido de la mano del influjo de la dogmática, la

---

<sup>16</sup> Lo anterior sin desconocer la constante evolución del pensamiento jurídico; en tanto actualmente la comunidad científica del derecho toma como un valor destacable la imprescriptibilidad de los delitos de lesa humanidad, haciendo excepción a aquello que no hay obligado a perpetuidad.

<sup>17</sup> PEZZUTTI, Miguel y BARREIRO, Pablo: *“Dos cuestiones respecto de la prescripción: pago posterior a su acaecimiento y los efectos de la sentencia del TCA respecto del tiempo transcurrido”*

<sup>18</sup> Señala Villanustre que el Código Civil contiene dos normas que han apoyado opiniones doctrinarias y jurisprudenciales distintas. Estas son el artículo 1447, que nos habla de la excepción de prescripción y el artículo 1191 que establece que la prescripción puede oponerse en cualquier estado de la causa hasta la citación para sentencia.

legislación, así como de la jurisprudencia, se efectuará una breve reseña de estas.

#### **1.4.1.- Primera época: oportunidad de alegarla como excepción en juicio civil.**

**1.4.1.1.- Tesis de la Administración:** El BPS adoptó como tesis la de rechazar la alegación de la prescripción de la obligación tributaria cuando ésta se efectivizaba en la vía administrativa. Pezzutti y Barreiro<sup>19</sup> dan cuenta que el organismo en una resolución de noviembre de 1976 dispuso que "la prescripción del derecho al cobro de los tributos que recauda el Banco de Previsión Social sólo puede ser interpuesta en vía judicial; por lo que sus oficinas desestimarán sin más trámite las prescripciones que se aleguen en vía administrativa."<sup>20</sup> Con esta tesitura el deudor no podía probar la extinción de sus obligaciones hasta que el acreedor iniciara el juicio ejecutivo correspondiente, en el caso juicio ejecutivo fiscal conforme el artículo 91 del CT.

**1.4.1.2.- Tesis de la jurisprudencia:** La jurisprudencia del TCA se adhirió, aunque con discordias, a la posición sustentada por la Administración, fundando tal postura en que, a su criterio, las normas del CT, si bien consagran la prescripción de la obligación tributaria, no establecen una vía jurídica específica para que el interesado pudiera alegarla y por tanto correspondía recurrir, a efectos de "cubrir" este vacío legislativo, a las normas generales sobre prescripción.

La posición del TCA<sup>21</sup>, con algunas discordias<sup>22</sup>, había considerado que no es la prescripción pura y simple el modo de extinguir, sino la excepción que resulta de la prescripción. La prescripción tributaria sólo opera por vía de excepción es decir como defensa en juicio. Esta posición se fundamenta en que el artículo 1447 Código .Civil<sup>23</sup>. al referir a los modos de adquirir refiere a todos por su denominación, pero al llegar a la prescripción dice "*la excepción que resulta de la prescripción*". Por lo que, el solo transcurso del tiempo no produce la extinción automática de la obligación, sino que la prescripción está consagrada como excepción en el C.C. Para el Tribunal esto no había sido modificado por el CT, por lo que la misma opera en el campo tributario como una excepción, vale decir como defensa en juicio. Agrega además

---

<sup>19</sup>PEZZUTTI, Miguel y BARREIRO, Pablo: "*Dos cuestiones respecto de la prescripción: pago posterior a su acaecimiento y los efectos de la sentencia del TCA respecto del tiempo transcurrido*".

<sup>20</sup> Resolución de Directorio de 29/11/1976

<sup>21</sup> TCA, Sentencia N° 168/83.

<sup>22</sup> Dentro de las discordias del Tribunal el Dr. D Angelo entendió que el acto administrativo impugnado debió anularse al no hacer lugar a la prescripción quinquenal alegada por el actor. Entiende que en derecho tributario la prescripción no es como en derecho civil, que solamente extingue la acción sino que extingue la obligación tributaria en sí misma y el correlato derecho al cobro de los tributos (sentencia N° 168/83)

<sup>23</sup> En adelante referiremos al Código Civil como C.C.

“...no procesable ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que tiene otra competencia, sino ante la Justicia Ordinaria, en juicio donde se pretenda el cumplimiento de la obligación”.

**1.4.1.3.- Tesis de la dogmática:** Posición antagónica sostenía la posición mayoritaria de la doctrina tributarista que afirmaba la preceptividad de la prescripción de la obligación tributaria por parte de la Administración, si ésta era correctamente alegada en la vía administrativa. A consecuencia de ello, se verificaba una actuación violatoria del CT, y ello habilitaba su procesabilidad ante el TCA.

Valdés Costa basado en la autonomía del derecho tributario sostuvo que el artículo 28 del CT consagra la prescripción tributaria como un modo de extinción de la obligación, sin ninguna referencia a la necesidad de oponerla como acción. Para este autor, lo que prescribe de acuerdo al artículo 38 CT es el derecho al cobro de los tributos y no solamente la acción procesal para gestionar su cobro coactivo. Por lo que, no corresponde aplicarle las normas del C.C. que contempla únicamente la pérdida de la acción procesal por su ejercicio tardío y establece la correspondiente excepción procesal como defensa opcional del deudor demandado. Agrega que si el interesado alega la prescripción durante el proceso administrativo por vía de excepción el crédito tributario se extingue y la administración debe reconocerlo; y si no lo hace, el acto administrativo será contrario a una regla de derecho e impugnabile. Si el interesado no opuso la prescripción en vía administrativa, como la misma opera a su pedido, el acto de determinación es lícito y el interesado puede oponer la prescripción hasta el juicio ejecutivo fiscal. "El crédito tributario en cambio, sigue las reglas de lo contencioso administrativo donde el actor es el deudor tributario en cambio, y cuya deuda tributaria se determina por un acto administrativo que adquiere eficacia si no es impugnado. Esta diferencia armoniza con las normas tributarias contenidas en los artículos 28 y 38 del Código que, a nuestro juicio, alteran las soluciones del CC (...) Si lo que prescribe es el crédito tributario, no corresponde aplicar por analogía las normas del antiguo C. Civil que contemplan únicamente la pérdida de la acción procesal por su ejercicio tardío y establecen la correspondiente excepción procesal como defensa opcional del deudor<sup>24</sup>"

En la misma tesis Nelly Valdés de Blengio<sup>25</sup> señala que en materia tributaria la prescripción es la pérdida del derecho de la Administración al cobro de los tributos,

---

<sup>24</sup> VALDÉS COSTA, Ramón: "La prescripción en Derecho Tributario. Oportunidad de la alegación". Revista Tributaria Número 114, p. 211

<sup>25</sup> VALDÉS DE BLENGIO, Nelly: "Prescripciones de Tributos y sanciones", Rev. Tributaria, Nº 140, pág. 600.



de las sanciones, y de los intereses, acaecida por el no uso de dicho derecho durante determinado lapso establecido en la ley, sin que se hubiese interrumpido o suspendido durante su transcurso con alguno de los medios a los que la ley le atribuye. Por su parte Pérez Novaro<sup>26</sup> comparte esta posición y concluye en que la prescripción es un modo de extinción de las obligaciones que opera por el sólo transcurso del tiempo.

#### **1.4.2.- Segunda época:**

**1.4.2.1.- Solución legal específica para el BPS:** En el artículo 152 de la Ley 16.713, con ámbito de aplicación a un único organismo recaudador, se estableció una potestad al BPS de declarar de oficio la prescripción; atribuyendo un deber de declararlo para el caso que durante el procedimiento sea invocada por el contribuyente. La norma referida dispuso: *"El Banco de Previsión Social podrá declarar de oficio la prescripción del derecho al cobro de los tributos, sanciones e intereses cuando se configuren los supuestos previstos por el artículo 38 del Decreto-Ley N° 14.306, de 29 de noviembre de 1974. Dicha declaración deberá ser realizada por el Banco de Previsión Social cuando se configuren los mismos supuestos constitutivos de la prescripción en caso de ser invocada en vía administrativa por el contribuyente y el Banco de Previsión Social quedará obligado a expedir en ambos casos los certificados que así lo acrediten"*<sup>27</sup>

La norma en análisis por un lado, establece la facultad de declarar la prescripción para el caso que no sea alegada, esto es, se esté tramitando de oficio gestiones administrativas para el cobro de los tributos (además de sanciones e intereses). Es de destacar que el tenor literal y contextual de la norma pone de manifiesto que se trata para el caso de oficio de una potestad y no un deber. Tampoco resultaría por lo menos por los dos métodos referidos e incluso sus antecedentes invocar la tesis que se trata de un poder-deber. Ello en tanto establece dos categorías opuestas en la misma norma. En efecto, será un deber, declarar la prescripción cuando el contribuyente la alegue durante el procedimiento administrativo. Señalan Pezzutti y Barrerio<sup>28</sup> que "A partir del año 1997, el Banco de Previsión Social, asumió como posición, que cuando la prescripción no es invocada por el contribuyente, el

---

<sup>26</sup> PÉREZ NOVARO, César: "Modos de Extinción de la Obligación Tributaria", Fundación de Cultura Universitaria pág. 139.

<sup>27</sup> Como efecto de la sanción de la norma, el TCA modificó sustancialmente su posición "tradicional" con relación a la oportunidad en la cual debe ser alegada la prescripción tributaria, considerando que la misma debía ser declarada en vía administrativa.

<sup>28</sup> PEZZUTTI, Miguel y BARREIRO, Pablo: "Dos cuestiones respecto de la prescripción: pago posterior a su acaecimiento y los efectos de la sentencia del TCA respecto del tiempo transcurrido".

organismo es el que, de manera facultativa, puede o no declarar la prescripción del derecho al cobro del tributo. Es decir que cuando la norma utiliza el verbo "podrá declarar" se trata de una declaración facultativa no preceptiva, siendo la Administración la que llegado el caso evaluará cuando corresponde y cuando no corresponde la declaración de prescripción."

Resulta interesante poner de manifiesto, que ese deber, en sentido estricto la norma lo establece para cuando quien lo solicita es el contribuyente. El artículo 17 del CT define en su primer inciso al contribuyente como "*la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.*"<sup>29</sup> El concepto en nuestro Derecho positivo, recoge el expuesto en el Modelo de Código Tributario para América Latina, que en su artículo 24 define a los contribuyentes como: "*las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.*"<sup>30</sup> Dino Jarach ha dicho que: "*el contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio y, si se me permite la expresión, el obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo.*"<sup>31 32</sup>

Ahora bien, dentro de la categoría de sujetos pasivos en nuestro derecho, aparecen, además de los contribuyentes, otros sujetos que resultan obligados a cumplir con la prestación pecuniaria y con los deberes formales, a pesar de no verificar por sí el hecho generador de los tributos. El artículo 19 del CT<sup>33</sup> dispone: "*Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquel, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición.*" Según señalan Bordolli y Faget, los caracteres

---

<sup>29</sup> El inciso 2º del citado artículo 17 soluciona el problema de los entes sin personería reconocida por el Derecho, a los cuales, las normas tributarias, los identifica como centros de imputación: "*Dicha calidad puede recaer: 1) En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado. 2) En las personas jurídicas y demás entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyan la calidad de sujeto de derecho.*"

<sup>30</sup> Modelo de CT para América Latina, OEA, BID, Unión Panamericana, Washington D.C., 1968, 2ª edición, págs. 28 y 29.

<sup>31</sup> JARACH, Dino: "*El hecho Imponible*", Abeledo Perrot, Buenos Aires 1971, pág. 168.

<sup>32</sup> Se ha discutido si la calidad del contribuyente asignada por la ley a un sujeto coincide con la del aspecto subjetivo del hecho generador del tributo. En este punto, SHAW ha sostenido la tesis que no siempre existe coincidencia entre estos elementos. A este respecto ha expresado: "*Finalmente, el hecho generador contiene muchas veces – aunque no siempre – un aspecto subjetivo que también lo condiciona. No debe identificarse el mismo con el aspecto personal o subjetivo de la consecuencia normativa tributaria, esto es con la determinación de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.*" SHAW, José Luís, "*Impuesto al Valor Agregado*", ACALI, Montevideo, 1978, pág. 11 y siguientes.

<sup>33</sup> Dicha norma tiene como fuente inmediata, el artículo 27 del MCTAL, que define al responsable como "*quienes, sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.*"

fundamentales de los responsables son los siguientes<sup>34</sup>:

- Se trata de un sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuya existencia supone: pluralidad de personas y de vínculos por un lado, y unidad de la prestación por el otro. Esto significa que cuando estamos ante una hipótesis de responsabilidad debe haber al menos dos personas: por un lado el contribuyente y por el otro el responsable, que puede incluso tratarse de más de uno. En relación con la pluralidad de vínculos, los mismos son: entre el contribuyente y el Fisco, entre el responsable y el Fisco, entre el contribuyente y el responsable, y, en caso de que exista más de un responsable, entre todos ellos.

- Por el otro lado, debe existir una única prestación, el pago debe hacerse una única vez al Fisco, y debe tener un único contenido. Una vez efectuado el pago, se libera a todos los deudores, sin perjuicio de las eventuales relaciones existentes entre los contribuyentes y responsables o entre los propios responsables.

- La obligación del responsable es accesorio o dependiente, no habiendo verificado éste la hipótesis prevista por el hecho generador. Esta característica implica tener en cuenta que el contribuyente, una vez que realiza el hecho o acto previsto en la ley como generador de los tributos, pasa a ser obligado ante el Fisco, y el representante, pasa a ser obligado, una vez que se produce la *“situación que origina la responsabilidad”*. Pero en ningún caso nace la obligación del responsable en tanto no exista la del contribuyente; el responsable es tal por una deuda ajena, por lo que la existencia de ésta es requisito *sine qua non* para que exista la responsabilidad.

- La responsabilidad puede ser solidaria, subsidiaria o sustituta: A los efectos de delimitar ante qué tipo de responsabilidad estamos, deben tenerse presente no solamente la relación externa, o sea el responsable frente al Fisco, sino también las relaciones internas, entre el responsable y el contribuyente, o entre los diferentes responsables, si existiera pluralidad de los mismos.

- El responsable siempre tiene derecho a solicitar la devolución de lo pagado al contribuyente, por cuenta de quien cumple la obligación. En relación con este punto ya se adelantó que, por tratarse de un obligado por deuda ajena, y teniendo presente los principios del derecho privado que son de indiscutible aplicación en este tema, quien cumple con una obligación de otro siempre tiene derecho a solicitar la

---

<sup>34</sup> BORDOLLI, Juan Carlos y FAGET, Alberto, “Sujeción pasiva..., ob. Cit, Pág. 305.

devolución de lo abonado por cuenta ajena. Esto está consagrado a texto expreso en el citado art. 19 del CT.

Volviendo a la norma en análisis, estableció que para contribuyentes que aleguen la prescripción, el BPS debe declararla. ¿Que pasa entonces cuando la alegue un responsable tributario? Siendo categorías diferentes la del contribuyente y responsable; siendo conceptos expresamente definidos por el CT, y siendo la norma una ley específicamente tributaria, su interpretación debería hacerse conforme a la definición que la propia rama del derecho efectúa. En ese sentido entonces, la obligación de declararla está dada a texto expreso para el contribuyente; los responsables no son contribuyentes, por lo que si alega la prescripción un responsable, no existe la mentada obligación para la Administración. Debemos recordar la relación de accesoriedad de ambas obligaciones, si se ha declarado prescripta para el contribuyente (obligación principal) beneficiará al responsable.

A una interpretación correctiva, o si se quiere extensiva, que incluya a los responsables, podría señalársele de echar por tierra a categorías que el CT ha definido expresamente. Sin perjuicio, resulta interesante analizar esta situación a la luz de lo dispuesto en la Ley 18.788.<sup>35</sup>

Solución diferente es la del artículo 4 de la ley 16.898 de 10 de diciembre de 1997, ya que expresamente consagra la obligación de declarar de oficio la prescripción. La norma dispone “*La Dirección Nacional de Transporte declarará de oficio la prescripción de aquellas obligaciones tributarias que recauda y estuvieren comprendidas en lo dispuesto por el artículo 38 del CT.*” El texto deja de manifiesto la situación jurídica de deber “declarará” y no como ha pasado en la norma anteriormente comentada que el término es “podrá”.

La solución legal para el BPS, se hace aplicable a DGI, -más allá de lo que se reseñará sobre la jurisprudencia- por el Decreto N° 289/004<sup>36</sup> de 11/08/2004. El Decreto referido parte de la existencia de vacío normativo en cuanto a la declaración de prescripción y dispone su integración analógica del artículo 152 de la Ley 16.713. La solución es similar a la de la Ley referida. Obligación de la DGI de declarar la prescripción a solicitud del contribuyente, y facultad para los casos de oficio.

---

<sup>35</sup> Mas abajo se analizará lo preceptuado por la misma en cuanto a la prescripción y se emitirá opinión sobre esta situación. Ver 1.4.3.- Tercera época: Declaración de Oficio. Sus particularidades

<sup>36</sup> “**ARTICULO 1.-** La Dirección General Impositiva podrá declarar de oficio la prescripción del derecho al cobro de los tributos, sanciones e intereses cuando se configuren los supuestos previstos por el Art. No. 38 del Dec-Ley No. 14.306, de 29 de noviembre de 1974.

*Dicha declaración deberá ser realizada por la Dirección General Impositiva cuando se configuren los mismos supuestos constitutivos de la prescripción, en caso de ser invocada en vía administrativa por el contribuyente.”*

**1.4.2.2.- Jurisprudencia:** Ya vigente el artículo 152 de la Ley 16.713, el TCA expresa: "Dicha norma entró en vigencia el 1/IV/96; por lo que, a partir de esta fecha, existe el deber jurídico de la Administración demandada<sup>37</sup> de declarar la prescripción cuando el contribuyente así lo solicite - y naturalmente, cuando concurren los presupuestos del instituto-. La prescripción, entonces, ya no sólo puede ser alegada como excepción (defensa) en el ámbito procesal, sino que también puede ser esgrimida en el ámbito administrativo y, en tal caso, la decisión del órgano recaudador es absolutamente reglada a su respecto, ya que los supuestos constitutivos de aquélla se verifican, la prescripción debe ser declarada. Si así no lo hiciera el órgano, el punto puede ser objeto de impugnación y pasa a integrar el espectro de cuestiones sometidas a revisión en instancia anulatoria jurisdiccional. En cuyo supuesto, será ilegítimo el acto que no efectúe la respectiva declaración, sea por estimar que ello no es factible desde el punto de vista competencial, sea por considerar que no acceden los supuestos que tornan viable declarar operada la prescripción"<sup>38</sup>

El TCA en sentencia 555 de 15 de agosto de 2001<sup>39</sup> entendió "Tal como consigna el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo (fs. 36/36v.), corresponde señalar que también, a juicio de la Corporación y a partir del art. 152 de la Ley 16.713, grava a la Administración el deber de declarar "ex officio" la prescripción; que esta norma debe ser considerada como un principio general de Derecho Tributario, lo que implica extender su ámbito objetivo en forma lícita, no debiéndose ceñir esa previsión normativa a los tributos recaudados por el B.P.S.; que la prescripción, ahora, puede ser alegada en esta instancia anulatoria jurisdiccional (tesis que sostuvo el ilustrado integrante de este Cuerpo, Dr. Orlando Olmedo) que no fue compartida sin embargo por la mayoría durante muchos años ), etc..<sup>40</sup> La sentencia entiende aplicable por analogía y como principio general de derecho la solución que dispuso el artículo 152 de la Ley 16.713. Nótese como particularidad que en el caso la Administración Tributaria demanda era un Gobierno Departamental.

---

<sup>37</sup> En el caso era BPS.

<sup>38</sup> Sentencia Nº 22, de 5 de febrero de 1997. Publicada en Revista Tributaria Número 140, Pág. 625 a 629.

<sup>39</sup> Publicada en Revista Tributaria Número 166, página 99.

<sup>40</sup> El criterio ya había sido sustentado en la Sentencia 444/2001 del 25 de junio de 2001. El caso también trataba de un Gobierno Departamental como demandado. Sentencia publicada en <https://www.tca.gub.uy/sistemas/juris/consulta.php?ref=3918&fddia=&fdmes=&fdano=&fhdia=&fhmes=&fhan=&sentdesnum=&sentdesano=&senthasnum=&senthasano=&restod=&rescua=&ressin=&sentod=&sencua=&ensin=&norma=0&artit=&incap=&numart=&demandado=0&actor=&minred=0&mindis1=0&mindis2=0>

**1.4.2.3.- Dogmática:** Pezzuti y Barreiro entienden que existe obligación en ambas hipótesis, ya sea para el caso de petición (que expresamente lo dispone la norma), así como también en el caso de oficio, de declarar la prescripción. “Si bien hemos señalado previamente que, reducidos exclusivamente al procedimiento administrativo, existen aspectos de discrecionalidad a considerar y que en general su negación ha conducido a un desarrollo escuálido del análisis de la discrecionalidad que ostenta la Administración tributaria en estos ámbitos, ella nunca puede arribar a los asuntos que están enmarcados en el Derecho Tributario Material. Por ello, en tanto la prescripción es un modo de extinción de las obligaciones, la Ley actúa como cortapisa de las potestades de actuación de la administración, ella ha determinado que no exista la obligación (ni civil ni natural), por lo que extinguida, la administración no tiene margen de actuación discrecional, debe necesariamente aceptar la prescripción del crédito. ... La administración, no cuenta con la facultad de declarar o no prescripta una deuda tributaria, la administración se encuentra obligada a declarar la extinción de la deuda y esto como efecto de que bajo cierto supuesto de hecho se aguarda que la administración adopte un determinado fin o actuar y en la misma línea de razonamiento. ... Es en la remisión, que el legislador tributario se "reservó" la facultad de declarar la extinción de la obligación tributaria, no así en la prescripción, la que opera "automáticamente", lo que nos lleva a reforzar nuestra opinión acerca de que no se ha reservado al organismo la potestad de declarar extinguida la obligación tributaria, sino que ya la Ley dispuso dicha extinción, siendo el artículo 152 una norma que apunta a reforzar el debido actuar de la administración.”

Entendemos que la interpretación reseñada no estaría acorde, por lo menos con la estructura de la norma. Por un lado la misma diferencia dos hipótesis: declaración de prescripción a solicitud de parte y de oficio. Para una y otra solución utiliza situaciones jurídicas diferentes, para la primera deberá (deber), para la otra podrá (poder). La interpretación es abrogativa de la distinción efectuada por el precepto normativo. Coadyuva a lo que sostenemos la parte final de la norma en análisis, que establece una obligación que se aplica a ambas hipótesis. Es decir, diferencia de régimen, pero una vez declarada por cualquiera de las hipótesis se establece una nueva obligación: “...y el Banco de Previsión Social quedará obligado a expedir en ambos casos los certificados que así lo acrediten”.

Entendemos que la norma no está violando el principio de legalidad, pues es Ley y está regulando sobre un modo de extinción de la obligación tributaria.

El bloque constitucional que se alega, no deja de ser interesante, aunque es dable no perder de vista que el sistema de control de constitucionalidad de la leyes establecido por nuestra Constitución se lo adjudica en exclusividad a la Suprema Corte de Justicia, y no habrá norma inconstitucional hasta que aquella la declare. Si ello no ocurre, sea porque exista sentencia que declare la constitucionalidad, o no haya caso ventilado ante la Corte, la Ley se aplicará. E incluso, para el caso que sea declarada inconstitucional, la norma no se aplicará sólo entre las partes del proceso<sup>41</sup>.

Es pertinente destacar asimismo que la realidad normativa, por lo menos para DGI, pone de manifiesto que la diferencia entre nuestra postura y la reseñada bajo este subtítulo, hoy carece de trascendencia práctica. A la luz de la Ley 18.788 se vuelve estéril. Ello en tanto DGI tiene la obligación de declarar de oficio la prescripción, siempre que se tramite en expediente la gestión de la obligación prescripta. No existe la obligación de declararla si no está gestionada en expediente. Ahora bien, el sujeto pasivo, si la deuda no se tramita en expediente, no tendrá reclamo alguno, y si se tramita en expediente, entonces se le declarará la prescripción.

**1.4.3.- Tercera época: Declaración de Oficio. Sus particularidades:** El artículo 7 de la Ley 18.788 de 4 de agosto de 2011, establece: *“La Dirección General Impositiva deberá, cuando se tramite por expediente administrativo, declarar de oficio la prescripción del derecho al cobro de los tributos, sanciones, intereses y recargos cuando se configuren los supuestos previstos por el artículo 38 del CT.”*

La solución referida es diferente a la del artículo 4 de la ley 16.898, comentado más arriba, así como a la de la Ley 16.713 en su artículo 152. Tal vez vaya por el camino del medio, pues en la norma expresa para BPS era una facultad el declararla de oficio. La Ley para la DNT lo establece como un deber sin más formalidades que la de comprobar que ha prescrito la obligación. En cambio para DGI la obligación prescripta deberá tramitarse por expediente para que exista la obligación de declararla por aquél organismo.

De la simple lectura del texto transcrito se desprende que tiene como ámbito de aplicación a la DGI. Sabido es que la DGI es una de las administraciones tributarias, pero no la única. Veremos seguidamente que el precepto establece una obligación, que resulta aplicable a la DGI. Nada obsta a que, con esta norma se desarrolle un

---

<sup>41</sup> Artículo 256 a 261 de la Constitución de la República.

proceso similar –aunque con carácter inverso- al que ocurrió con el artículo 152 de la Ley 16.713. Aquella regulaba una situación con respecto a la prescripción cuya obligación recaía en BPS (si se había alegado en vía administrativa); ahora la presente ley regula una obligación para DGI, la que se puede extender por analogía al BPS<sup>42</sup>.

La obligación, en tanto la norma establece literalmente “deberá”, es la de declarar de oficio la prescripción. Prescripción que recaerá sobre la obligación tributaria estricto sentido –por tributos- y también de las obligaciones por sanciones, intereses –básicamente los de financiación-, recargos (estos frutos de la infracción de mora, artículo 94 del CT).

La obligación de declarar de oficio, no opera necesariamente como sinónimo de pleno derecho. Ello debido a que deberá encontrarse en trámite mediante expediente administrativo. Es decir que la deuda cuya prescripción se declarará, deberá tramitarse en expediente. Solución que se establece en la ley con cierta originalidad. Exige la norma una gestión de la deuda en expediente. Gestión que podrá iniciar el acreedor o eventualmente el propio sujeto pasivo, ya que la ley no distingue. En un caso el expediente se habrá formalizado de oficio, en cambio si lo peticiona el deudor, se habrá formalizado a petición de parte. Claro está que la petición tiene que tener un contenido diferente al de declaración de prescripción, ya que de lo contrario estaríamos ante una hipótesis diferente a la establecida en esta norma (sería a petición y no de oficio).

A su vez, en cuanto al contenido, plazo y demás formalidades, la ley hace remisión al régimen de prescripción del CT en el artículo 38, por lo que no altera el régimen general. Remisión doblemente incompleta, pues pudo haberse dado en la realidad fáctica algunos de los supuestos del artículo 39 y no operar la prescripción, y a su vez puede estarse ante algún caso de prescripción abreviada –breve en cuanto el plazo- que obviamente no está prevista en el artículo 38, a cuya remisión hace la Ley.

Es tarea del intérprete en este caso determinar la situación. En ése ámbito puede expresarse: a) Haciéndose la remisión expresa a un único artículo regulado en sede de prescripción, debe tomarse como modificativa del mismo. En otros términos implica, para los casos de prescripción de oficio, negar la posibilidad de relevar alguna causal de interrupción o suspensión de la prescripción. Una interpretación

---

<sup>42</sup> No habrían diferencias de presupuesto para que se extienda el razonamiento puesto de manifiesto en las sentencias 22/1997 y 555/2001 del TCA citadas en 1.4.2.2.



estrictamente literal, llevaría a ese camino, pues sólo se remite al artículo 38. b) Una interpretación lógica-sistemática, entendemos que conduciría por otro camino. La prescripción es un instituto regulado con mediana sistematicidad (pero no completo) en el Código y quien efectúe una lectura aislada del artículo 38 no conoce el régimen de prescripción. En el artículo referido sólo se establece acerca de los términos de prescripción, en cambio nada se regula con respecto a las causales de interrupción y de suspensión de la prescripción y éstas sin lugar a dudas, hacen al instituto y a su operatividad.

Es de destacar que la misma problemática interpretativa ya la tenía el artículo 152 de la Ley 16.713. Para esta norma el TCA ha entendido la tesis que hemos expuesto como remisión al instituto de la prescripción, esto es la tesis b). En efecto ha expuesto en sentencia 694/2011 de 26 de agosto de 2011: “En suma, resulta amparable la pretensión anulatoria, por cuanto el criterio sustentado por el Organismo demandado, al desestimar la petición planteada por la actora, resulta ilegítimo desconociendo que la deuda resultó extinguida por haber operado el fenómeno prescriptivo y no se vio interrumpida por ninguna de las causales exigidas por el art. 39 del Código Tributario.”<sup>43</sup>

El concepto de tributos y recargos goza de mediano consenso dogmático. Los primeros divididos en tres especies (impuesto, tasa y contribución especial), son la prestación pecuniaria generalmente en dinero que el Estado en ejercicio del poder de imperio exige (creado por ley) para el cumplimiento de sus fines. Los recargos por mora, según el artículo 94 del CT, son una de las consecuencias de la configuración de la infracción de mora. Es decir, que cuando se produzca el no pago en el tiempo y lugar correspondiente, se configurará la mora. Si ello ocurre, la norma referida establece dos consecuencias. Una, la multa por mora, que es fija (proporcional) y se cuantifica atendiendo a la fecha de pago. La otra consecuencia, es la generación de recargos moratorios. Estos no son fijos, sino que se calculan atendiendo a las pautas establecidas en la norma en análisis y (a su vez capitalizables) y Decreto 274/008 de 09/06/2008<sup>44</sup>. Sobre la “naturaleza jurídica” de

---

<sup>43</sup> Publicada en

<https://www.tca.gub.uy/sistemas/juris/consulta.php?ref=3919&fddia=&fdmes=&fdano=&fhdia=&fhmes=&fhan=&sentdesnum=&sentdesano=&senthasnum=&senthasano=&restod=&rescua=&ressin=&sentod=&sencua=&senin=&norma=0&artit=&incap=&numart=&demandado=0&actor=&minred=0&mindis1=0&mindis2=0>

<sup>44</sup> “ARTICULO 1.- La tasa del recargo por mora a que refiere el inciso 2° del artículo 94 del CT, será de carácter mensual, capitalizable cuatrimestralmente, y se calculará incrementando en un 10% (diez por ciento) la última tasa media trimestral del mercado para grandes y medianas empresas, publicada por el Banco Central del Uruguay para operaciones corrientes de crédito bancario, en moneda nacional, concertadas sin cláusula de reajuste para plazos menores a un año.”

estos la dogmática se encuentra dividida<sup>45</sup>. Por un lado están quienes entienden que son sancionatorios, tienen por finalidad castigar la conducta asumida por el incumplidor. Otros sostienen que se trata de naturaleza resarcitoria; esto es tiene por efecto indemnizar al acreedor por la no disponibilidad del crédito tributario (dinero) en tiempo y forma. Vale decir reprecina la situación, hace las veces que el tiempo no pasó, pues los recargos vienen a recomponer la situación de que el tiempo no hubiese pasado o, mejor dicho, el perjuicio de no disponer el dinero en el tiempo pasado. La tercera tesis, entiende que tienen un componente resarcitorio y otro sancionatorio. El primero está dado en la medida que el monto de recargos coincida con las tasas máximas fijadas por el Banco Central del Uruguay o, en su defecto, las tasas medias del trimestre anterior del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste para plazos menores de un año; y la “cuota” sancionatoria es por lo que supere las referidas tasas.

Es de destacar que, en cambio, los intereses están previstos en el artículo 33 inciso primero<sup>46</sup>, en donde se establece que se devengarán intereses, cuando se otorgue financiación; y cuando se regula por el CT la consulta tributaria, para la vinculante, establece en el inciso segundo del artículo 74 como efecto que *“Si la Administración no se hubiere expedido en el plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva.”*

De lo que viene de expresarse, sólo se generan intereses en materia tributaria, ya sea por la financiación, esto es cuando se realiza convenio de pagos y cuando la Administración no se hubiese expedido dentro del plazo de noventa días en caso de consulta vinculante y el sujeto pasivo la haya efectuado sobre una situación real y actual, por escrito, antes de los noventa días del vencimiento de la exigibilidad, mediando interés directo personal y legítimo y adelantando de manera clara y fundada su criterio. Si aplicó su criterio el sujeto pasivo y la Administración adopta

---

<sup>45</sup> En un rápido agrupamiento, con los defectos que ello conlleva, puede expresarse que: A) Doctrina: Valdés Costa concibe la tesis indemnizatoria; Addy Mazz, Federico Berro la tesis sancionatoria; y Andrés Blanco, José Luis Shaw, Gustavo Rodríguez Villalba la tesis mixta. Por su parte y a título de ejemplo la jurisprudencia del TCA la tesis de indemnizatorios en sentencias 734/1991, 518/1995, 522/1997 y la de sancionatorios en sentencias 953/2000 y 996/1993.

<sup>46</sup> *“Artículo 33.- (Regímenes de facilidades). Si la solicitud se presentase con anterioridad al vencimiento del plazo para el pago, los importes por los cuales se otorguen facilidades o prórroga devengarán únicamente el interés cuya tasa fijará anualmente el Poder Ejecutivo y que será inferior al recargo por mora.”*

otro diferente, pues, solo podrá cobrarle intereses, y no sanciones (básicamente mora con sus dos consecuencias recargo y multa).

Resulta interesante expresar que en casos de convenios, estos implican un reconocimiento expreso del adeudo y como tal, interrumpe la prescripción. La existencia de un convenio y aún su incumplimiento, no enerva el transcurso del término de prescripción. La firma del convenio implica un reconocimiento expreso de la deuda previsto en el artículo 39 del CT como causal de interrupción; el pago de cada cuota es un pago parcial de la deuda tributaria por lo que conforme a la norma citada también constituye causal de interrupción de la prescripción. En caso de incumplimiento, la liquidación del adeudo notificada al contribuyente hará las veces de acta final de inspección<sup>47</sup> y la resolución notificada declarando caduco el convenio, constituirá causal de interrupción.

Mas arriba, y analizando el artículo 152 de la Ley 16.713, se expresó que la obligación de declarar la prescripción al tenor literal, pero también sistemático, era solo para los casos en que quien la alegara fuera el contribuyente, no así para el caso del responsable. La opinión no es la misma a partir de la vigencia de la norma que se está analizando. De lo contrario, el caso de los responsables que aleguen la prescripción quedaría en situación de incongruencia y probablemente falta de lógica. Ello pues, si la alega el contribuyente, debe declararse. Si se tramita en expediente, debe declararse de oficio. Si lo solicita un responsable, no existiría tal obligación. De todas formas se compone la situación, pues la petición efectuada por el responsable se va a tramitar en expediente, por lo que se estaría ante la hipótesis normativa establecida en la ley que se analiza bajo este subtítulo. La DGI en consulta 4.521<sup>48</sup> de 26.07.005 puso de manifiesto que la prescripción a petición de parte se tramitaba mediante la formalización expediente.

El CT regula expresamente aspectos como la configuración, interrupción y suspensión de la prescripción de la obligación tributaria, no contiene, en cambio, referencia a otras cuestiones instrumentales como las relativas a los mecanismos procedimentales para hacerla valer<sup>49</sup>.

La prescripción es un modo de extinción de las obligaciones, con excepciones

---

<sup>47</sup> Ver el concepto de Acta final de inspección que se desarrollará más abajo en 2.3.

<sup>48</sup> La consulta expresa “En resumen, sobre lo planteado se contesta que el instituto de la prescripción opera en la DGI de acuerdo a derecho o sea a petición de parte y los expedientes administrativos que recogen los petitorios se resuelven también de acuerdo con las normas jurídicas aplicables al caso”. Boletín Informativo DGI No. 386 de JULIO 2005.

<sup>49</sup> Así lo ponen de manifiesto PEZZUTTI, Miguel y PESCADERE Diego: “*Nuevas tendencias jurisprudenciales en materia de prescripción de la obligación tributaria*” en Revista Tributaria Número 140, Pág. 631.

específicamente reguladas en el CT. Siendo excepción, lo no previsto directamente se colma o completa con lo general. O lo que es aún más certero es decir que se aplica la generalidad, salvo que exista alguna particularidad.

Su alegación en vía administrativa, como nota discordante, particular, excepcional del derecho común, le da especialidad. Al ser previsto para uno de los organismos tributarios, permitirá concebirlo, no ya como una especialidad o excepción a lo general, sino que será una generalidad para el régimen tributario.

La declaración de oficio acentúa la conclusión anterior, convirtiéndose por lo menos, y explícitamente concebido en el régimen legal, a que su configuración es de pleno derecho y que la administración tiene el deber de relevarlo siempre y cuando se tramite por expediente. Si bien ha sido previsto para una de las Administraciones tributarias, nada obstaría que en el estado de situación y de la evolución jurisprudencial puestos de manifiesto por el artículo 152 de la Ley 16.713, sea traspolable (por analogía) a otra administración tributaria. Es más, la evolución misma ha sido signada por ese criterio, en primera instancia a impulso dogmático, luego a impulso jurisprudencial y por último a regulaciones generales. Es de destacar que un acto de determinación, dictado con posterioridad a la vigencia de la Ley comentada determinando adeudos prescriptos, sería anulable por contrariar la regla de derecho. Ello en mérito a que la Ley en análisis integra la regla de derecho a la luz de lo dispuesto por el artículo 23<sup>50</sup> del Decreto–Ley N° 15.524

**1.5.- Términos de prescripción abreviados:** La previsión general en cuanto a la prescripción tributaria (art. 38 CT) establece que el derecho al cobro de los tributos prescribirá en un plazo general de cinco años, con la particularidad que serán contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho generador o lo que es lo mismo, desde el nacimiento de la obligación. Se aclara que para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio económico, solución que no difiere con el régimen establecido en el artículo 8 del CT. En el segundo inciso, se establece la posibilidad que el plazo se extienda a diez años. Las causales o presupuestos normativos para que ello ocurra será que el contribuyente o

---

<sup>50</sup> “Artículo 23. En particular, y sin que ello importe una enumeración taxativa, se considerarán objeto de la acción de nulidad: a) Los actos administrativos unilaterales, convencionales o de toda otra naturaleza dictados con desviación, abuso o exceso de poder, o con violación de una regla de derecho, considerándose tal, todo principio de derecho o norma constitucional, legislativa, reglamentaria o contractual. b) Los que sean separables de los contratos administrativos. c) Los que se hayan dictado durante la vigencia de la relación estatutaria que vincula al órgano estatal con el funcionario público sujeto a su autoridad, relativos a cualquier clase de reclamo referente a la materia regulada por ella, así éstos sean de índole puramente económica.”

responsable A) haya incurrido en defraudación; B) no cumpla con las obligaciones de inscribirse, C) no cumpla con las obligaciones de denunciar el acaecimiento del hecho generador; D) no cumpla con las obligaciones de presentar las declaraciones; y E) en los casos en que el tributo se determina por el organismo recaudador, cuando éste no tuvo conocimiento del hecho.

Por su parte el término de prescripción del derecho al cobro de las sanciones e intereses tendrá el mismo término que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Ello no ocurre con las sanciones por contravención<sup>51</sup> y por instigación pública a no pagar los tributos<sup>52</sup>, en los que el término será siempre de cinco años. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación, por contravención y por instigación pública a no pagar los tributos, a partir de la terminación del año civil en que se cometieron las infracciones; para los recargos e intereses, desde la terminación del año civil en que se generaron. Esto hace que se homogenicen los plazos de prescripción, o en otros términos, que el crédito del estado “venza” a la terminación del año civil.

Como excepción a los términos generales de plazos de prescripción aparece el artículo 53 de la Ley 18.083. Esta disposición normativa estableció una hipótesis de abreviación de los plazos de prescripción. La norma bajo el *nomen iure* de Levantamiento voluntario del secreto bancario, dispone “*La Dirección General Impositiva (DGI) podrá celebrar acuerdos con los contribuyentes en los que éstos autoricen, para un período determinado, la revelación de operaciones e informaciones amparadas en el secreto profesional a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982.*

*La autorización conferida por los contribuyentes en los términos del inciso anterior tendrá carácter irrevocable y se entenderá dirigida a todas las empresas comprendidas en los artículos 1° y 2° del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982.*

*Para quienes otorguen la autorización referida en el inciso anterior, la DGI podrá reducir el término de prescripción de sus obligaciones tributarias. En tal caso, los*

---

<sup>51</sup> “Artículo 95.- (Contravención).- La contravención es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales.

Constituye también contravención, la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración.

Será sancionada con una multa de \$ 2.000,00 (dos mil pesos) a \$ 200.000,00 (doscientos mil pesos).”

<sup>52</sup> Artículo 98.- (Instigación pública a no pagar tributos).- El que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos al margen de los recursos regulados por este Código, será sancionado con multa de \$ 2.000 (dos mil pesos) a \$ 200.000 (doscientos mil pesos).

Nota: Ver montos de multa, en Cuadro de Tasas de Intereses, Recargos y Multas.

*términos de cinco y diez años establecidos por el artículo 38 del CT, podrán reducirse a dos y cuatro años respectivamente.”*

Como ha sido la práctica legislativa en esta materia, se trata de una norma destinada a una única Administración Tributaria, en el caso la DGI<sup>53</sup>. La norma faculta a la referida institución a firmar acuerdos con los contribuyentes, que si cumple con lo allí estipulado, podrá reducir el término de prescripción de las obligaciones tributarias. El plazo general de cinco años se reduciría a dos, y el de diez años, a cuatro años. Con lo anterior queda de manifiesto que, de accederse por acuerdo a la reducción del plazo de prescripción, no habrá discrecionalidad para la Administración en determinarlo, sino que se establece en dos o cuatro años sin posibilidad de fijar términos intermedios (plazo tasado).

El contribuyente, en el acuerdo, deberá relevar del secreto bancario, por un determinado período, a la DGI. El período por el cual se va a relevar el secreto bancario no está predeterminado en la norma (como veíamos que ocurría con el término de prescripción), el mismo parece estar librado a la negociación. El levantamiento tiene como característica la irrevocabilidad y se extiende a todas las empresas incluidas en los artículos 1 y 2 DL 15.322<sup>54</sup>.

Sin perjuicio de lo ya referido en cuanto al plazo de prescripción abreviado, resulta pertinente destacar que una interpretación teleológica de la norma parecería indicar que dicha disminución, deberá cuando menos, coincidir con el nuevo plazo de prescripción, pero nunca podrá ser menor que aquel.

Por su parte, el art. 38 CT mantiene su vigencia en todos los demás aspectos, razón por la cual el plazo disminuido deberá contarse *“a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado; para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio económico”*. Ello trae dos consecuencias lógicas: a) No puede

---

<sup>53</sup> En el caso, aunque tangencialmente se está modificando o por lo menos complementando lo que regula el CT para una única Administración Tributaria, esto es con un ámbito de aplicación diferente al establecido por aquél en el artículo 1º, no nos parece buena técnica legislativa, aunque sea práctica frecuente.

<sup>54</sup> El D.L. 15. 322, establece: *“Artículo 1º.- Toda persona pública no estatal o privada que realice intermediación financiera quedará sujeta a las disposiciones de esta ley, a los reglamentos y a las normas generales e instrucciones particulares, que dicte el Banco Central del Uruguay para su ejecución. A los efectos de esta ley, se considera intermediación financiera la realización habitual y profesional de operaciones de intermediación o mediación entre la oferta y la demanda de títulos valores, dinero o metales preciosos. Artículo 2º.- Las instituciones estatales que por la índole de sus operaciones queden comprendidas en esta ley, estarán igualmente sujetas a sus disposiciones, a los reglamentos y a las normas generales e instrucciones particulares que dicte el Banco Central del Uruguay.”*

utilizarse dicha facultad para obligaciones del ejercicio corriente al momento del acuerdo ni para aquellas cuyos hechos generadores correspondan al año en curso al momento del mismo; b) La reducción no puede extenderse al futuro, es decir, para hechos generadores aún no acaecidos.

Entendemos que el uso de una facultad excepcional como la objeto de análisis, debe realizarse por causas fundadas, como ser: un proceso de auditoria en trámite, auditoria a realizarse o teniendo presente la utilidad de la información que pueda relevar o proporcionar el contribuyente a efectos del contralor, tanto de él como de terceros. Entendemos que la interpretación restrictiva propugnada se valida en su fuente (el acuerdo) y por cuanto supone, de alguna manera, dispensar un trato diferente al de los restantes contribuyentes, pues el que acuerda, tendrá un período de prescripción sustancialmente mas breve, esto es dos quintos del plazo originario.

La disposición normativa, tanto en el primer inciso como en el tercero, al utilizar el término podrá, rápidamente reconduce al lector a una facultad, en el caso, conferida a la DGI. Entendemos que en el primer inciso, sin lugar a dudas es correcta esa reconducción. Esto es, la DGI está facultada (por la Ley en análisis) a acordar o convenir con el objeto que regula el artículo 53. Tendrá que llegarse a utilizar tal facultad debidamente fundada, máxime cuando se trata de un acto con cierta discrecionalidad administrativa. Ahora bien, una vez que se ha producido el acuerdo de relevamiento del secreto bancario por parte del contribuyente (firmado que ha sido) deviene en una obligación (y no en un podrá) la reducción de los plazos de prescripción. En otros términos, la facultad en ambos incisos existe para la etapa previa a la formalización del acuerdo; esto es podrá acordar la DGI y podrá reducir el plazo de prescripción (ambas facultades), pero una vez firmado el acuerdo, el principio de buena fe y del debido cumplimiento de lo pactado, indican que la DGI está sometida a la obligación de reducir el término de prescripción.

**1.6.- Vacíos normativos en la prescripción. Régimen de integración:** Puede afirmarse que el CT, tiene en sede de Derecho Tributario Material dos preceptos normativos sobre interpretación y dos preceptos normativos para los casos de integración. En ambos con ámbito objetivo de aplicación diferente.

Para el instituto de la interpretación, aparece en primer lugar el artículo 4. Allí el ámbito objetivo de aplicación está dado en que el “objeto” a interpretar es la norma tributaria. En ese campo ha dispuesto “*(Interpretación de las normas). En la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos*

*reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado.”* Por otro lado el artículo 6 inciso 1º, ha establecido en caso de interpretación del hecho generador, (el “objeto” a interpretar es el hecho generador) *“(Interpretación del hecho generador). Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.”*

En sede de integración aparece en primera instancia y para colmar vacío de la norma tributaria (ese es su “objeto”) el artículo 5 *“(Integración analógica). La integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones. // En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.”*. En cambio cuando los vacíos aparezcan con respecto a la regulación de la obligación tributaria, la pauta de integración la fija el artículo 14 en su inciso segundo: *“Le son aplicables las normas propias o específicas en la materia, correspondiendo las del derecho privado, en caso de disposición expresa o subsidio.”* En cuanto a esta última estipulación normativa, resulta claro cuando establece por *“...disposición expresa...”*, que se trata de una norma de interpretación; en cambio, cuando se refiere en “subsidio”, por el propio significado gramatical del término, estamos en hipótesis de vacío o lo que es en su forma de colmarlo, esto es integración.

A lo anterior hay que adicionársele que para casos donde la interpretación o integración es materia de derecho formal tributario, regirá en todo lo no previsto, el régimen general de procedimiento administrativo (artículo 43 CT<sup>55</sup>); en lo procesal, el derecho procesal general (artículo 85 CT<sup>56</sup>) y en el derecho tributario penal, el derecho penal general (artículo 109 CT<sup>57</sup>). En cuanto al derecho sancionatorio tributario el codificador nada dispuso a su respecto, por lo menos expresamente

---

<sup>55</sup> “Artículo 43.- (Principio general). Salvo disposición en contra-rio, se aplicarán las normas que rijan para los procedimientos administrativos o, en su defecto, para el proceso contencioso administrativo.”

<sup>56</sup> “Artículo 85.- (Normas aplicables). Son aplicables a los procesos tributarios las normas del derecho procesal común y del contencioso administrativo, con las excepciones establecidas en este Capítulo.”

<sup>57</sup> “Artículo 109.- (Normas aplicables) Son aplicables al Derecho Tributario las normas del Derecho Penal, con las excepciones establecidas en este Capítulo.”



como en los capítulos referidos anteriormente<sup>58</sup>.

Se ha determinado y así aparece en el artículo 28 del CT como uno de los modos de extinción de las obligaciones tributarias a la prescripción.

Ahora bien, los modos de extinción de la obligación tributaria, ¿a qué rama del derecho tributario pertenecen?, a su vez ¿los vacíos en sus disposiciones se integran por las soluciones que el CT prevé para la norma o para las obligaciones tributarias?

La obligación tributaria nace o se produce como consecuencia del acaecimiento del hecho generador tributario (conforme artículos 14, 24 del CT). Por lo que el nacimiento de la obligación tributaria no tiene cuestionamiento alguno de pertenecer al derecho tributario material (a su vez se encuentra inserto "*Capítulo II - Derecho Tributario Material*" el que comienza en el artículo 10 y culmina en el 42 del CT.). Su contra-cara, la extinción de la obligación tributaria parece lógico incluirla en la misma rama del derecho, (artículos 28 a 40 del CT). En ese sentido dicen Pezzutti y Barreiro "... el Derecho Tributario Material comprendiendo el estudio de la relación jurídica tributaria en sus diversos aspectos, es decir su origen, los sujetos de la relación, el análisis de las obligaciones que constituyen el objeto de la relación, los elementos necesarios para fijar el quantum de la obligación y finalmente como ya lo adelantáramos los modos de extinción, es producto de normas jurídicas emanadas del órgano legislativo (leyes materiales y formales)<sup>59</sup>."

Determinado que integran el derecho tributario material y la obligación tributaria, entonces ¿los modos de extinción en caso de vacío por qué precepto normativo deben integrarse? La solución entendemos que claramente está en el artículo 14 inciso segundo del CT. ¿Qué trascendencia jurídica tiene la presente diferenciación efectuada? Básicamente entendemos que el inciso 2º del artículo 14 hace la remisión en caso de vacío (en lo no previsto para la obligación tributaria) al derecho privado, por lo que en todo lo no previsto expresamente sobre la prescripción (objeto del presente trabajo) o lo que es lo mismo, en caso que medie un vacío o laguna, es lícito recurrir al derecho privado. Es de destacar que en los comentarios al CT, Valdés Costa, Valdés de Blengio y Sayagués Areco, comentando este inciso segundo sostuvieron: "relaciones con el derecho común, puede afirmarse pues que el Código consagra la tesis de que el concepto de obligación integra el ámbito de la

---

<sup>58</sup> En este caso el capítulo comienza enumerando las infracciones (artículo 93).

<sup>59</sup> Así lo ponen de manifiesto PEZZUTTI, Miguel y PESCADERE Diego: "*Nuevas tendencias jurisprudenciales en materia de prescripción de la obligación tributaria*", Pág. 630 y ss.

teoría general del derecho y no el de ninguna rama en particular ni aún la del derecho civil en cuyo seno nació y se elaboró. El Código legisla por lo tanto sobre los aspectos particulares que la obligación presenta en el derecho tributario. En lo no previsto regirán las normas del derecho privado-como dice el inciso 2º - que no tiene por qué ser necesariamente las incorporadas al Código Civil, especialmente cuando éstas no se adaptan a los principios fundamentales del derecho público...La modificación introducida en Sala a propuesta del consejero Méndez, no altera el sentido de la disposición como fue reconocido por los participantes en el debate, e incluso por el mismo autor de la iniciativa quien manifestó que se trata de un problema de terminología..." siendo indiferente el uso de una u otra expresión<sup>60</sup>."

Es de destacar que el TCA ha entendido en caso de imputación de la paga parcial, prevista únicamente para DGI (art. 6 Ley 15.584), que por analogía (art.5 CT), correspondía aplicarse el régimen para BPS<sup>61</sup>. Y para el caso de obligación de declarar la prescripción a petición de parte en vía administrativa establecida para el BPS (art. 152 Ley 16.713), por similares argumentos y por ser un principio general, resulta aplicable a DGI<sup>62</sup>.

---

<sup>60</sup> VALDÉS COSTA, Ramón; VALDÉS DE BLENIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo: "*Código Tributario anotado y concordado*", FCU, Montevideo, 2002, pág. 249

<sup>61</sup> Sentencia TCA N° 225/1997 de 21 de mayo de 1997. Publicada en Revista Tributaria N° 139, pág. 452.

<sup>62</sup> Sentencia TCA N° 22/1997 de 5 de febrero de 1997. Publicada en Revista Tributaria N° 140, Pág. 625 y ss.

## Capítulo 2. Prescripción. Particularismos:

### 2.1.- Dos problemas sobre la interrupción: Quantum del plazo, y comienzo del mismo.

Valdés de Blengio expresa "El C.T. prevé causales de interrupción propias del derecho tributario, pero no establece un concepto especial de interrupción, por lo cual al respecto rige el derecho común, teniéndose en consecuencia como no sucedido el tiempo anterior al hecho interruptivo y comenzando a partir de él un nuevo período de prescripción. ....<sup>63</sup>"

#### 2.1.1.- Quantum del plazo

*A) Continúa el mismo plazo:* Ocurrida alguna de las hipótesis previstas en el artículo 39 del CT opera la interrupción del plazo de prescripción. Ahora bien, la referida interrupción no significa que cambien las condiciones del plazo que originariamente se configuró. En efecto, se interrumpe un plazo ya fijado y determinado, atendiendo a la valoración de distintas circunstancias según lo preceptuado por el artículo 38 del CT.

En consecuencia, luego de la interrupción, comienza a computarse desde cero el mismo plazo con iguales condiciones y términos que el originario.

*B) El plazo vuelve al general:* Habiendo ocurrido una causal de interrupción del plazo original, si éste era el de los extendidos (diez años), vuelve o reconduce al general, esto es, el de cinco años.

Esta tesis tiene como fortaleza argumentativa que la causal de extensión del plazo ya ocurrió en su momento. No obstante, puede criticársele que por un hecho ajeno al original de extensión del plazo, permite acortar el mismo. La interrupción, a su vez, ha sido un sistema en donde el acreedor extiende el plazo hábil de gestión y la obligación no se extingue para el deudor; la interpretación que se comenta estaría yendo contra la finalidad del instituto de la interrupción. En efecto, la interrupción, de por sí, hace mutar el plazo en uno menor, cuando el plazo inicial fue el extendido.

Por los argumentos expuestos, somos partidarios de la tesis expresada en primer término. Los efectos generales de la interrupción de la prescripción, se circunscriben al comienzo desde cero del plazo fijado inicialmente para la prescripción y no tiene por efecto transformarlo o mutarlo. Además, la ocurrencia de una causal, que puede depender unilateralmente de una de las partes, tendría por virtud, no sólo la de interrumpir el plazo de prescripción, sino también la de acortarlo.

---

<sup>63</sup> Valdés de Blengio, Nelly: *Prescripción de tributos y sanciones*", Revista Tributaria, N° 140, Pág. 604.

### **2.1.2.-Comienzo del cómputo del plazo:**

El artículo 39 del CT prevé distintas causales de interrupción del término de la prescripción. No obstante, la norma no precisa el nuevo plazo a computar una vez operada la interrupción, ni desde cuando debe computarse el mismo.

Básicamente, como tesis puede reseñarse: A) el comienzo del cómputo del plazo es a partir del momento en que ocurrió la causal de interrupción. B) el cómputo de plazo a partir de la finalización del año civil en que operó la referida causal.

La problemática o el objeto de disquisición en cuanto al plano de los efectos está cuando la causal ocurre en una fecha diferente a la finalización del año civil. Las consecuencias de la primera tesis, es que el plazo coincide con el número de años previsto como plazo; en la otra tesis en cambio, va a ser mayor el plazo, pues existe un período ventana en el que no se computa. La ventana está dada entre el momento en que ocurrió la causal interruptiva y la finalización del año civil.

La primera tesis implica dejar de lado la finalidad del cómputo de los plazos de prescripción a partir de la finalización del año civil, como homogeneizador de los vencimientos de plazos de prescripción para la Administración acreedora. Niega en cierto modo la autonomía de la rama, pues toma como excepción la disposición normativa del cómputo del comienzo del plazo de prescripción (lo toma como una excepción). La otra tesis homogeneiza los plazos y toma la solución del Código como un principio de cómputo de los referidos plazos.

En ambas tesis se polariza la tuición, la primera lo hace con respecto al sujeto pasivo, pues su plazo es exacto con el número de años previsto. La segunda, la tuición es con respecto al acreedor.

*A) Tesis del comienzo inmediato.* El CT establece un sistema de cómputo de plazo para la primera vez que se inicia la prescripción. Un régimen excepcional al derecho común, que funciona así pues la Ley lo dispuso. Aquél se inicia desde la finalización del año civil en que ocurrió el hecho gravado. Nada dispone con respecto a la causal de interrupción. Si la causal es relevante para interrumpir, entonces tiene que tomarse como punto de partida del cómputo del plazo a partir del día siguiente a la causal de interrupción que haya acaecido. Cualquier otra solución, que vaya contra “lo natural” de las cosas debe de preverse expresamente, no siendo este el caso. La relevancia jurídica de las causales de interrupción, van en contra de los fundamentos de la prescripción, pues dilata su ocurrencia; tanto la dilata que el plazo comienza a computarse enteramente de nuevo.

*B) Tesis del comienzo a la finalización del año civil:* Esta sostiene que en los casos de interrupción, el plazo de prescripción debe computarse a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho que ocasionó la interrupción del término de la prescripción. Argumentándose que el CT tiene una norma expresa con respecto al sistema de cómputo del plazo de prescripción en cuanto a su iniciación “...a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado...” (inciso primero del artículo 38 CT). El referido cuerpo normativo establece expresamente las causales de interrupción de la prescripción, pero no ha resuelto expresamente el comienzo del cómputo del plazo luego de acaecida la interrupción de la prescripción.

El sistema de inicio de cómputo del plazo diseñado en el Código, es un principio, una regla, máxime atendiendo a su finalidad, por lo que apartarse de él, sería contradecir la finalidad por la que el mismo se ha dispuesto<sup>64</sup>. Complementariamente, se ha sostenido en esta tesis que en este sentido, en cuanto a los mecanismos de integración, debe de estarse a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 14 y el artículo 5 del mismo Código. En mérito a lo anteriormente expresado, existiendo norma análoga en cuanto al cómputo del plazo de prescripción en el CT (artículo 38, inciso 1º) a los efectos de integración, debe de estarse a lo establecida por aquélla.

Los autores de este trabajo, nos inclinamos por la tesis expuesta en segundo lugar, aunque sólo por el primer fundamento, pues corresponde tener presente lo que se ha expresado con respecto a la integración en materia de modos de extinción como integrante de la relación obligacional. No dejamos de reconocer que el segundo argumento ha gozado de acogimiento jurisprudencial, cuando comentábamos las soluciones para imputación de la paga y la declaración de prescripción en vía administrativa.

## **2.2.- Presentación de la declaración jurada tardía. Interrupción**

**Introducción:** Las posiciones que toman a la presentación tardía como no presentación, implican una interpretación literal y rigurosa del texto y que supone un disvalor irremediable que llevará al perjuicio de un término de prescripción ampliado.

Aunque parezca contradictorio, también de apego literal es la tesis que sostiene que la presentación tardía, ya no es no presentación, por lo que, no importando cuando se presente, aunque sea fuera de plazo, la declaración ha sido presentada.

---

<sup>64</sup> Recordemos que la misma era homogeneizar los vencimientos de los plazos de la prescripción.

A su vez, se ponen de manifiesto, tanto en una como en otra concepción, polarizaciones sustanciales. El plazo de regla es de cinco años y de excepción, el de diez. Una tesis sostiene que, una vez configurada la causal para establecer un plazo, el mismo queda inmutable. No se puede salir de ese plazo, ya que constituye un estado. La otra tesis considera que el plazo extendido, en cambio, es una circunstancia de la cual es posible salir. Es de destacar, que más abajo se expondrán tres tesis, siendo la tercera una variante de la segunda, en esta introducción se efectuó la división por género (y no por especie).

**2.2.1.- Algunas posibles interpretaciones al fenómeno presentación tardía de las declaraciones juradas y la determinación del plazo posterior de prescripción:** Como noción preliminar, la presentación de la declaración jurada lleva consigo la interrupción del plazo de prescripción, debido a que implica un reconocimiento de la deuda.

**A) Una tesis:** La declaración jurada, cuando corresponde su presentación, constituye para el contribuyente una obligación conforme a lo dispuesto por los artículos 61 y 70 del CT. La calificación como obligación aparece reafirmada incluso por el artículo 38 que expresamente refiere a “... *cuando el contribuyente (...) no cumpla con las obligaciones de (...) presentar las declaraciones...*”. La no presentación en tiempo y forma de la declaración jurada constituye entonces el incumplimiento de una obligación tributaria. El incumplimiento tiene relevancia en sede de prescripción por cuanto la no presentación de declaraciones configura la causal de ampliación del plazo de prescripción previsto en el artículo 38 del CT. Conforme a lo expresado, si las declaraciones debieron presentarse y se omitieron, el plazo de prescripción será decenal y no quinquenal. Ahora bien, ¿la presentación tardía, de qué modo incide en la prescripción? Esta tesis entiende que la presentación tardía constituye una causal de interrupción de la prescripción a la luz de lo dispuesto en el artículo 39 del CT, pero el plazo que comienza nuevamente a computarse es igualmente de 10 años. *En breve*, la presentación tardía o extemporánea interrumpe el plazo de prescripción, pero el plazo que se interrumpe, no muta en cuánto a su duración, o lo que es lo mismo, el plazo que comienza nuevamente a correr, es igualmente de diez años. ¿Por qué? Principalmente por lo siguiente: el comienzo del cómputo de un plazo de prescripción implica, o mejor, supone, un plazo de prescripción ya determinado. Y la determinación de ese plazo (en 5 o 10 años) debe realizarse, por imperio a lo dispuesto en el artículo 38, al momento de producirse el hecho generador (“... *en que se produjo el hecho*

*generador...*). En otras palabras, la determinación de ese plazo (en 5 o 10 años) implica que el operador necesariamente deba ubicarse al momento del acaecimiento del hecho generador para determinar el plazo de prescripción. Las causales de ampliación del plazo deben apreciarse, en cuanto a su existencia y configuración, al momento, no de la determinación tributaria, sino desde la ocurrencia del hecho generador. Si a ese momento no existe una presentación regular (en tiempo y forma) de la declaración jurada (en la hipótesis en que su presentación corresponda) entonces se configura la causal de ampliación prevista en el artículo 38 del CT y el plazo queda determinado en 10 años y a partir de la terminación de ese año civil comenzará a computarse.

Si luego, esto es, con posterioridad al acaecimiento del hecho generador, se presenta tardíamente una declaración jurada, el plazo de prescripción se interrumpe, pero no se altera su naturaleza de plazo decenal. Por lo tanto, si bien la presentación tardía interrumpe el plazo de prescripción, el plazo, que comienza a correr nuevamente, será también decenal. Lo contrario, esto es, la mutación de ese plazo, no reconocería fundamento normativo, además de dejar en manos del contribuyente la determinación del plazo de prescripción, violentando así un *modo de determinación* del plazo de prescripción que reconoce su fuente en la ley.

A modo de comentario a esta tesis, puede reprochársele que toma en cuenta la presentación de la declaración jurada al momento de la configuración del hecho generador, pero la práctica jurídica indica que el plazo para la presentación jurada no vence concomitantemente con el de la configuración del hecho generador. Y probablemente si fuera así, debe de decirse que en los hechos generadores instantáneos ocurriría que la declaración jurada vendría siempre presentada tardíamente con respecto al hecho generador, porque en ese instante o configura el hecho generador o presenta la declaración jurada. Además, el cómputo del plazo, el precepto normativo lo hace desde la culminación del año civil en el que se configuró el hecho generador.

**B) Otra tesis:** El inciso segundo del artículo 38 del CT establece las hipótesis en que el término de la prescripción de los adeudos tributarios se amplía a diez años. El término de diez años está asociado a aquellas situaciones en que la Administración no tiene conocimiento del adeudo tributario, sea porque el sujeto pasivo adopta una conducta defraudatoria en la que se oculta la verdadera dimensión del hecho generador del tributo o porque hay incumplimiento de deberes formales que no

permiten a la Administración Tributaria el conocimiento de las obligaciones de sus administrados, interfiriéndose de esta manera en el cumplimiento de los deberes de contralor y fiscalización de los tributos, o finalmente, cuando en los casos en que el impuesto lo determina el propio órgano recaudador, este no tuvo conocimiento del hecho.

En el caso concreto en que un contribuyente presenta la declaración jurada fuera de plazo, es a partir de ese momento que la Oficina toma conocimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, pero además, debe tenerse en cuenta que la presentación de la declaración jurada interrumpe el término de la prescripción de acuerdo a lo que establece el artículo 39 del CT (reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor).

En consecuencia, el término de la prescripción original de 10 años, que fue interrumpido por la presentación de la declaración jurada, pasa a ser de cinco años a partir de la interrupción, ya que desde ese momento la Oficina tiene conocimiento de lo adeudado por el sujeto pasivo, estando por tanto en condiciones de accionar contra el administrado.

Adicionalmente, atendiendo a la intención de la ley, ésta se encuentra presente en la última expresión del artículo 38 inciso 2, en que edicta el plazo de diez años para el organismo recaudador: *"cuando este no tuvo conocimiento del hecho"*. Al presentarse la declaración, aunque tardía, se tuvo conocimiento.

**C) Una variante a la segunda tesis:** El término de la prescripción original de 10 años, que fue interrumpido por la presentación de la declaración jurada, pasa a ser de cinco años por los argumentos reseñados, pero no ya a partir de la interrupción (fecha de presentación de la declaración), sino que y “aquí entra en juego” otra problemática, esto es, que el cómputo del nuevo plazo sigue las reglas del original en cuanto a su inicio<sup>65</sup>. El CT previó el inicio del cómputo del plazo de prescripción a partir de la finalización del año civil. Ocurrida la presentación de la declaración jurada en forma tardía, el plazo es de cinco años, pero a partir de la finalización del año civil en que se presentó la misma.

El artículo 38 de CT establece que el plazo de prescripción se ampliará a diez años cuando ocurra alguna de las causales establecidas, siendo una de ellas el hecho de no cumplir con la obligación de presentar las declaraciones juradas.

Ahora bien, cuando la declaración jurada es presentada tardíamente, esta

---

<sup>65</sup> Véase 2.1.2.



situación tiene una doble consecuencia. Por un lado, implica el cumplimiento tardío de la obligación de presentación de la declaración jurada y, por otro lado, significa el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor.

En cuanto a la primera consecuencia, cabe señalar que dicha situación determina que entre el momento del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada y el momento del cumplimiento tardío de su presentación, transcurra un plazo de prescripción de diez años por aplicación del inciso segundo del numeral 1) del artículo 38 del CT, que dice: *“El término de prescripción se ampliará a diez años cuando el contribuyente o responsable... no cumpla con las obligaciones ... de presentar las declaraciones...”*(transcripción parcial).

La segunda consecuencia configura la interrupción del plazo de prescripción, ya que el inciso primero del artículo 39 del CT dispone: *“El término de prescripción del derecho al cobro de los tributos se interrumpirá...por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor...”* (transcripción parcial). En tal sentido, la presentación tardía de la declaración jurada es un reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor.

Ahora bien, el plazo de prescripción que se comienza a contar a partir de la terminación del año civil en que se presentó la declaración jurada, será de cinco años.

En efecto, a partir de la presentación de la declaración jurada (aunque tardía, presentación al fin) deja de configurarse la hipótesis de ampliación del plazo de prescripción de diez años que establece el inciso segundo del numeral 1) del artículo 38 del CT. Por lo tanto, se aplica el plazo de la regla general, es decir, de cinco años conforme al inciso primero del mismo artículo.

Además, a partir de la presentación de la declaración jurada, el hecho pasa a ser conocido por la Administración Tributaria, cesando el desconocimiento del mismo; desconocimiento que es una de las razones del legislador cuando amplía los plazos de prescripción.

Por otra parte, el valor de la presentación tardía de la declaración jurada debe considerarse para cualquier circunstancia jurídica, es decir, tanto para la aplicación del artículo 39 del CT, como para la aplicación del artículo 38 del mismo cuerpo normativo.

Cabe precisar que en la hipótesis que se viene tratando, y como ya se dijo, el plazo de cinco años se comenzará a contar a partir de la finalización del año civil en

que se presentó la declaración jurada. Hasta dicho momento, el plazo de prescripción que transcurría era de diez años.

Los autores de este trabajo nos sentimos inclinados por la tesis expuesta en último lugar, en tanto la presentación tardía ya no es no presentación, sino que, y aunque se caiga en la obviedad, es presentación. Asimismo, concebimos como inicio de cómputo del plazo de prescripción cuando se presenta la declaración, el establecido aunque expresamente para el inicio del cómputo del mismo, como una regla de la prescripción tributaria en base a los argumentos que se sostuvieron cuando se analizara dicho tópico.

### **2.3.- Acta final de inspección**

Bajo este rubro varias son las discusiones, partiendo desde lo que es el concepto de acta final de inspección, pasando por su contenido, hasta la necesidad o no de su notificación.

**2.3.1.- Concepto y contenido.** La 22<sup>o</sup> edición del diccionario de la Real Academia española tiene como primeras tres acepciones de acta: “1. *f. Relación escrita de lo sucedido, tratado o acordado en una junta.* 2. *f. Certificación, testimonio, asiento o constancia oficial de un hecho. Acta de nacimiento, de recepción.* 3. *f. Certificación en que consta el resultado de la elección de una persona para ciertos cargos públicos o privados.*” Y por acta notarial entiende. “1. *f. Relación fehaciente que hace el notario de hechos que presencia o que le constan.*” Por levantar un acta entiende “1. *loc. verb. Extenderla, ponerla por escrito.*”

Un acta, es un documento cuyo propósito es dejar constancia escrita de lo tratado en una reunión o situación. El Reglamento Notarial<sup>66</sup> en el artículo 170 inciso 1<sup>o</sup>, expresa: “*Acta notarial es el instrumento público que registra hechos, circunstancias, cosas y declaraciones que el Escribano presencia, comprueba o recibe, así como sus propias actuaciones.*”

El acta final de inspección aparece en el artículo 39 del CT como una de las causales de interrupción<sup>67</sup> de la prescripción. Integra generalmente el procedimiento de determinación, precede al dictado del acto de determinación y se ubica en una etapa previa al otorgamiento de vista al sujeto pasivo. Al respecto la Dra. Valdés de

<sup>66</sup> Acordada de la Suprema Corte de Justicia N° 7533 de veintidós de octubre de dos mil cuatro.

<sup>67</sup> Expresa la Dra. Nelly Valdés de Blengio que “El C.T. prevé causales de interrupción propias del derecho tributario, pero no establece un concepto especial de interrupción, por lo cual al respecto rige el derecho común, teniéndose en consecuencia como no sucedido el tiempo anterior al hecho interruptivo y comenzando a partir de él un nuevo período de prescripción. ...Esta acta interrumpe la prescripción y a partir de ella comienza a correr el plazo nuevo prescripto” VALDES DE BLENGIO, Nelly; “*Prescripción de Tributos y Sanciones*”.Revista Tributaria N° 140, Pág. 605.

Blengio ha precisado “La prescripción se interrumpe por las sumas y obligaciones que la Administración reclama al contribuyente, pero no por las cantidades en más a las que ella pueda tener derecho por obligaciones tributarias liquidadas o por otras que no han sido objeto de liquidación. Sin perjuicio de ello si la Administración, -por error o por culpa o dolo del sujeto pasivo,- no liquidó la totalidad de la deuda, puede, dentro del plazo de la prescripción,- efectuar nuevas inspecciones y labrar nuevas actas finales de inspección.”<sup>68</sup>

Como pone de manifiesto el TCA en Sentencia No. 658/2011<sup>69</sup> de 23.8.2011 “...los contornos del instrumento “acta final de inspección”, son especialmente difusos, porque la ley no suministra una definición estipulativa de lo que debe entenderse por tal. Precisar dicho concepto es lo que se ha hecho por parte de la doctrina tributaria, y es también lo que debe hacer el Tribunal en este caso concreto, interpretando, o mejor dicho, delimitando este concepto que está formulado en la disposición normativa del Código Tributario de un modo particularmente vago...”, a lo que agregaríamos nosotros, que actualmente la Ley y su decreto reglamentario han establecido un contenido mínimo.

El concepto y contenido de este instituto ha sido fruto de la creación dogmática y jurisprudencial (con la precisión que en cuanto al contenido, en el año 2011 ha tenido estipulaciones normativas).

En ese contexto, César Pérez Novaro, alerta que “...no debe confundirse el acta final de inspección con las actas que labran los inspectores durante el desarrollo del procedimiento inspectivo, y ello porque en estas últimas, no existe una imputación concreta formulada por el jerarca, lo que impide el ejercicio del derecho de defensa por el sujeto pasivo y el cumplimiento del debido proceso en el procedimiento administrativo”<sup>70</sup> Rafael Noboa<sup>71</sup> entendió por “Acta final de inspección a mi juicio existe en todo momento en el cual la administración fiscal, luego de haber revisado la declaración del contribuyente o de haber inspeccionado su contabilidad, le informa a éste de los resultados de la actuación administrativa tendiente a determinar el

---

<sup>68</sup> VALDÉS DE BLENGIO, Nelly: “Prescripción de tributos y sanciones”, Revista Tributaria, No. 140, pág. 604.

<sup>69</sup> Publicada en

<https://www.tca.gub.uy/sistemas/juris/consulta.php?ref=&fdia=&fdmes=&fdano=&fhdia=&fhmes=&fhano=&sentdesnum=658&sentdesano=2011&senthasnum=658&senthasano=2011&restod=&rescua=&ressin=&sentod=&sencua=&sensin=&norma=0&artit=&incap=&numart=&demandado=0&actor=&minred=0&mindis1=0&mindis2=0>

<sup>70</sup> PÉREZ NOVARO, Cesar: “Modos de Extinción de la obligación tributaria”, FCU, Montevideo, 2006, págs. 156 a 158.-

<sup>71</sup> Es de destacar que la transcripción que sigue el autor, las efectuó comentando las disposiciones de la Ley No. 12.804, fuente de inspiración de la solución del C.T: en cuanto al concepto en análisis.

impuesto, tendiente a controlar si el contribuyente lo estableció en forma ajustada, y de esa notificación surge un crédito a favor del Estado.”<sup>72</sup> Barrios de Angelis hizo énfasis: “Es decir, habría un concepto de que el acta final de inspección es acta, documentación. ¿De qué? De un acto inspectivo, y que este acto inspectivo no es un acto preparatorio dentro del mismo proceso de la inspección, sino aquél en que el órgano inspectivo considera que ha llegado el instante en que parecería no tener más que inspeccionar.”<sup>73</sup>

En cuanto al contenido del acta final de inspección, el TCA ha entendido: “*En este caso el Tribunal se ve enfrentado a delimitar el concepto de “acta final de inspección”. Y como ya establecimos, el documento nominado acta final de inspección, para tener eficacia interruptiva de la prescripción, debe contener, como bien señala PÉREZ NOVARO, una “imputación concreta” y debe contener también una cuantificación, al menos provisoria, de las obligaciones en vías de determinación porque el contribuyente debe poder identificar al menos cuáles son las obligaciones y los períodos que la Administración considera que adeuda. ... Entonces, a juicio del Tribunal, el informe para que surta el efecto de “acta final de inspección”, debe contener al menos, una pretensión de la Administración concreta, que resulte comprensible, detallada y contenga una cuantificación, cuanto menos provisoria, del adeudo fiscal que se pretende. Y para que surta eficacia interruptiva de la prescripción, debe necesariamente ser notificada al contribuyente. ... En el caso a estudio es claro que las propiedades que la dogmática -en criterio que el Tribunal hace suyo- considera razonables para entender que estamos ante un “acta final de inspección”, se cumplen a cabalidad en el multicitado informe final del equipo inspectivo. Por lo tanto -como bien se señala en el dictamen de la Sra. Procuradora del Estado (I)- cabe atribuirle a ese informe la condición de acta final de inspección.*”<sup>74</sup> Asimismo ha entendido “... no es razonable prohiar una interpretación que atribuya al documento obrante a fs. 138 y 139 A.A. virtualidad interruptiva. El acto que tenga dicho efecto, debe contener al menos una pretensión de la

<sup>72</sup> NOBOA, Rafael: “Prescripción y régimen punitivo en el Derecho Fiscal”, exposición en II Semana Tributaria, publicada en el Boletín del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, No. 14, Montevideo, 1962, pág. 25.

<sup>73</sup> La afirmación del Dr. Barrios de Angelis es en intervención posterior a la disertación del Dr. Juan Daniel ABAL en: “Acta final de inspección”, II Semana Tributaria, publicada en el Boletín del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, No. 14, Montevideo, 1962, pág.123.

<sup>74</sup> Sentencia No. 658/2011 de 23.8.2011, publicada en <https://www.tca.gub.uy/sistemas/juris/consulta.php?ref=&fdia=&fdmes=&fdano=&fhdia=&fhmes=&fhano=&sentdesnum=658&sentdesano=2011&senthasnum=658&senthasano=2011&restod=&rescua=&ressin=&sentod=&scua=&sensin=&norma=0&artit=&incap=&numart=&demandado=0&actor=&minred=0&mindis1=0&mindis2=0>

Administración concreta, que resulte perfectamente comprensible, detallada y contenga una cuantificación provisional del adeudo que se procura... No basta el rótulo o carátula de la actuación administrativa, sino que el contenido expresado en aquélla, debe necesariamente reflejar o plasmar el análisis arribado preliminarmente por los funcionarios intervinientes de modo que el administrado pueda conocer el criterio utilizado en la especie ...Por tanto, la decisión jurídica arribada obedece a que en el documento nominado “Acta Final de Inspección y Vista” no se pueden identificar claramente los incumplimientos concretos que la actuación inspectiva constató, y tampoco sumariamente la razón de ser de aquéllos. Simplemente, se advierten casilleros pre-impresos donde se “tildan” las irregularidades, pero no se correlacionan los hechos constatados con los preceptos legales o reglamentarios supuestamente infringidos por la contribuyente.”<sup>75</sup>

La definiciones esbozadas doctrinaria y jurisprudencialmente tienen en común que sitúan el acta final de inspección dentro de lo que conocemos como proceso de determinación a raíz de actuación inspectiva (inspección). La referida “localización” goza del privilegio literal del nombre del instituto en análisis, esto es “inspección”. No obstante, sabido es, que la Administración no sólo determina obligaciones tributarias por una inspección. Así puede estarse ante la hipótesis prevista en el artículo 69 del CT, así como procedimientos de controles extensivos (generalmente a través de la División Recaudación y Controles Extensivos), que en base a cruzamiento de información, información presentada por el contribuyente, convenios incumplidos, actas de reconocimientos de adeudos incumplidas (entre otros), conllevan una determinación tributaria. Focalizando en el contenido sustancial del concepto de acta final de inspección, como la imputación que el acreedor tributario hace de un adeudo al sujeto pasivo, entonces estas hipótesis responden al concepto patrón de acta final de inspección. En cambio, de seguirse una interpretación restrictiva sólo en caso de que se haya realizado una actuación de inspección, la notificación que ponga en conocimiento al sujeto pasivo de una liquidación (fuera de una actuación inspectiva) no tendría el efecto interruptivo. Así y a título de ejemplo, si esto fuera así, cotejado por la División Recaudación el incumplimiento en el pago de un impuesto, la liquidación de adeudos que le sea notificada mediante vista al interesado, carecería

---

<sup>75</sup> Sentencia No. 771/2011 de 27.9.2011

<https://www.tca.gub.uy/sistemas/juris/consulta.php?ref=&fdia=&fdmes=&fdano=&fhdia=&fhmes=&fhano=&sentdesnum=771&sentdesano=2011&senthasnum=771&senthasano=2011&restod=&rescua=&ressin=&sentod=&sencua=&sensin=&norma=0&artit=&incap=&numart=&demandado=0&actor=&minred=0&mindis1=0&mindis2=0>

de la eficacia interruptiva, ya que al no haber mediado una actuación inspectiva y al no haberse labrado específicamente un acta final de inspección (dentro de una actuación inspectiva), no estaría dado el requisito que literalmente prevé la norma legal.

Entendemos que llegar a estas interpretaciones extremadamente restrictivas y piedeletristas, implica desconocer el verdadero contenido y sentido de la norma. El artículo 39 del CT claramente está regulando una situación en donde efectuada una liquidación de adeudos, esta es puesta en conocimiento del contribuyente, ya que este es el fundamento del efecto de interrupción.

De lo contrario, si siguiéramos un razonamiento restrictivo y literal podríamos incluso concluir que hubiera bastado realizar un acta final de adeudo, para que operara la interrupción del plazo de prescripción, ya que el artículo 39 citado, no requiere que la misma sea notificada, aunque veremos ésta no es la posición dominante (dogmática y jurisprudencia del TCA).

Es por ello que entendemos, que efectuada una liquidación de adeudos, ya sea que esté contenida estrictamente en un acta final o en un informe o en una liquidación que realice una División distinta a la de Fiscalización, tendrá eficacia para interrumpir el plazo de prescripción.

A nivel normativo, a partir del año 2011, puede citarse al artículo 6 de la Ley No. 18.788. Allí se regula a texto expreso el contenido mínimo del acta final de inspección, con un ámbito de aplicación referido a la DGI. En efecto, la norma reza: *“A partir de la vigencia de la presente ley, cuando los sujetos pasivos sean auditados por la Dirección General Impositiva, el acta final de inspección deberá establecer por períodos cada uno de los impuestos, así como su respectiva cuantía.”* Es de destacar que nuevamente aparece la técnica legislativa de “... establecer soluciones de Derecho Tributario general aplicables sólo a impuestos recaudados por la DGI... se trata de un fenómeno normativo recurrente en nuestro país<sup>76</sup>”

La norma anterior fue reglamentada por el artículo 11 del Decreto N° 342/011 de 27.9.2011: *“El acta final de inspección contendrá las conclusiones preliminares de la auditoría tributaria, y deberá establecer preceptivamente el detalle de cada uno de los impuestos adeudados, el período correspondiente y la cuantía del impuesto excedentario con relación al impuesto liquidado por el sujeto pasivo.”* Surge como

---

<sup>76</sup> BLANCO, Andrés: “Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Uruguayo”, en Revista Tributaria N° 166, pág. 25.

aditamento a lo previsto por la ley en cuanto al contenido, el que *“contendrá las conclusiones preliminares de la auditoría tributaria”*

Gómez Leiza<sup>77</sup> entendió que las referidas conclusiones preliminares no son otra cosa que el informe que contienen la mayoría de las actas finales de inspección que se labran en las inspecciones de la DGI, y que consiste en un detalle de las razones por las que se procede a hacer la reliquidación. En especial, es necesaria una explicación que ilustre sobre las irregularidades que el equipo inspectivo detectó durante la fiscalización, y los criterios técnicos en que se sustentan las observaciones que se hacen.

También el decreto reglamentario establece un segundo requisito adicional, y es la forma de detallar los adeudos reliquidados en el cuerpo del acta. En la ponencia citada, Gómez Leiza<sup>78</sup> entendía que esta solución tampoco es novedosa, pues ya se hacía en un formulario que se llenaba conjuntamente con las inspecciones (Formulario 3/159), en el que se separaba en una columna el importe de la obligación tributaria por cada período y tributo se había devengado a juicio de la DGI, otra columna con el importe abonado por dicho tributo y período y una columna final con la diferencia en más a favor del Fisco.

La Resolución de DGI N° 1614/2011<sup>79</sup>, estableció: *“Contenido del acta final de inspección.- El acta final de inspección deberá establecer como conclusiones preliminares de la auditoría tributaria, el detalle de cada uno de los impuestos adeudados por período, su cuantía, y la diferencia entre este importe y el monto liquidado por el sujeto pasivo.”* La referida resolución es dictada al amparo de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 3 del CT<sup>80</sup>, y pone de manifiesto un concepto de conclusiones preliminares de la auditoría. Es de destacar que entendemos que el concepto que aparece en la resolución se nutre de elementos que se encontraban establecidos tanto en la Ley como en el decreto, por lo que la misma sería ajustada a la normativa superior, pero no tiene por virtualidad efectuar la definición que se propone.

---

<sup>77</sup> Uno de los autores de este trabajo estuvo presente en las Jornadas del Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República el día 29 de noviembre de 2011, en que escuchó la exposición realizada por el Dr. José Gómez Leiza sobre el tema “Acta Final de Inspección”. En la referida exposición a pesar del corto tiempo que el ponente tenía, hizo un acabado y pormenorizado abordaje al tema.

<sup>78</sup> Ver nota anterior.

<sup>79</sup> Publicada en Boletín Informativo de la DGI N° 461.

<sup>80</sup> “Artículo 3°.- (Potestades de la Administración)”, Inciso 2° *“Los órganos encargados de la recaudación podrán impartir instrucciones de carácter general en los casos en que las leyes o los decretos dictados con arreglo a ellas, lo autoricen y al solo efecto de facilitar la aplicación de dichas normas.”*

El artículo 273 de la Ley Nº 18.834 de 4.11.2011, dispuso *“Sustitúyese el artículo 6 de la Ley Nº 18.788, de 4 de agosto de 2011, por el siguiente: “A partir de la vigencia de la presente ley, cuando los sujetos pasivos sean auditados por la Dirección General Impositiva, el acta final de inspección deberá establecer los períodos y, para cada uno de los impuestos, los montos en vías de determinación que correspondan”*. De la simple lectura advertirá el lector que prácticamente los textos, si bien tiene modificaciones gramaticales, poco cambian lo regulado.

**2.3.2.- Necesidad de su notificación:** Demás está expresar que si la constatación (el acta) se hace con la presencia del involucrado (sujeto/s pasivo/s) resulta innecesaria su notificación. Participó en su confección, tiene conocimiento de su contenido, ha sido parte en su formulación, conforme al artículo 45 del CT<sup>81</sup> pudo dejar sus constancias y firmar la misma. Situación problemática ocurre cuando no ha estado presente.

La normativa entiende que el documento efectuado por funcionario público competente, es documento público y como tal hace plena fecha de su expedición (posee fecha cierta). La fecha cierta, interesa (por lo menos una de las circunstancias que interesa) para la interrupción del plazo de prescripción.

La tesis que exige su notificación, tiene consigo, aunque tal vez muy intrínsecamente, la “sospecha” que un acta de ese tipo, en donde se confecciona puertas adentro, en la órbita del acreedor, puede ser “manipulada” o alterada. De lo contrario, sería suficiente con la presunción de fecha cierta que hace el Código Civil, salvo su tacha de falsedad. No dejamos de admitir, que conjuntamente a la fundamentación anterior, puede esgrimirse la función de conocimiento del deudor sobre la gestión del acreedor, como integrante del principio de seguridad jurídica. De todas formas, es probable que el deudor haya ya tomado conocimiento de la actuación del acreedor, en tanto, exista un acta inicial de actuación, actas de prueba, actividad de campo por parte de los inspectores fiscales, esto es, una actuación administrativa en trámite.

En cambio, la tesis que esgrime la no necesidad de la notificación, lleva consigo la credibilidad de la presunción que hace el Código Civil de la existencia de fecha cierta. A su vez, entiende, que el acreedor ya ha manifestado su voluntad y dado a conocer la gestión de su crédito al deudor.

---

<sup>81</sup> “Artículo 45.- (Formulación de actas).- Las diligencias y comprobaciones que realicen los funcionarios se documentarán en actas circunstanciadas suscritas por los mismos, de las que se dejará copia al interesado. Este también deberá firmar el acta, pudiendo dejar las constancias que estime conveniente; si se negare a firmarla, así se hará constar por el funcionario actuante.”



En definitiva, una tesis pone énfasis en el fundamento esgrimido como seguridad jurídica (conocimiento del deudor) y la otra en el fundamento de inactividad del acreedor (si este se encuentra activo, entonces no hay presupuesto de prescripción).

Es de destacar, que se ha entendido, tanto por la dogmática como por la jurisprudencia, que la notificación del acta final de inspección, puede ser una actuación autónoma e independiente o coincidir con la notificación de la vista<sup>82</sup> previa al dictado del acto de determinación, siempre que se encuentre en el expediente. En ese estado de la concepción, no queda lugar a dudas que el acta final de inspección se notifica, pues de lo contrario, si no se confiere vista, el acto de determinación tendrá una causal de nulidad formal, esto es la falta de vista previa. La práctica de la Administración indica que en la enorme mayoría de los casos esta acta se notifica aún previamente a la notificación de la vista. Allí se diferencia el acta final de inspección con y sin presencia. A la primera se la reconoce como aquella en donde el sujeto pasivo está presente y firma la misma. En la segunda, cuando habiéndoselo citado a concurrir a notificarse del acta, no ha concurrido a la oficina.

Cuando la notificación coincida con la vista, para la postura que exige la notificación, la interrupción ocurre allí, y para que la interrupción sea válida, el plazo de prescripción tiene que estar vigente aún.

Por lo que, entendemos que lo que ha generado una discusión profusa, tanto de la dogmática, la jurisprudencia<sup>83</sup> y la Administración (esta incluso cuando ha defendido el proyecto que a la postre fuera el artículo 6 de la Ley 18.788<sup>84</sup>) se circunscribe a casos que están lejos de ser la regla y no son más que una excepción. Los autores del presente apesadumbran<sup>85</sup> que en el contenido explícito de la referida norma no se haya legislado expresamente la solución.

La Administración entiende que no es requisito la notificación para que se produzca la interrupción por el acta final de inspección. Ello en primer lugar, al tenor de los términos expresados en el artículo 39, en los que no existe sujeción alguna a

---

<sup>82</sup> TCA Sentencia No. 658/2011 de 23.8.2011, publicada en <https://www.tca.gub.uy/sistemas/juris/consulta.php?ref=&fdia=&fdmes=&fdano=&fhdia=&fhmes=&fhano=&sentdesnum=658&sentdesano=2011&senthasnum=658&senthasano=2011&restod=&rescua=&ressin=&sentod=&sencua=&sensin=&norma=0&artit=&incap=&numart=&demandado=0&actor=&minred=0&mindis1=0&mindis2=0>

<sup>83</sup> Es redestacar que muchos de los fallos jurisprudenciales al respecto, se circunscriben a una única causa o procedimiento administrativo, donde la actuación procesal (legítima) fue que empresa contribuyente y los diferentes responsables solidarios devinieron en actores en diferentes acciones de nulidad, sin ser un litisconsorcio activo voluntario.

<sup>84</sup> Distribuido No. 750/2011 de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores.

<sup>85</sup> Lo anterior sin perjuicio de reiterar que no participamos de una legislación que modifica o altera el CT, aunque parcialmente, con un ámbito de aplicación diferente al regulado por aquél en su artículo 1°.

la notificación del acta para otorgarle el efecto interruptivo. Así, la exigencia de la referida noticia o notificación no surge del texto legal, de donde si el legislador no estableció tal requisito, el mismo no puede ser exigido, ni aún so pretexto de que esa sea la solución acorde con el fundamento general del instituto. A su vez, no hay que perder de vista que se trata de una norma clara y que si el legislador no distinguió, no debe hacerlo el intérprete. En cuanto a las causales de interrupción que implican una actividad del acreedor, el 39 enumera "... *por acta final de inspección; por notificación de la resolución del organismo competente de la que resulte un crédito contra el sujeto pasivo ... por el emplazamiento judicial ...*". Afirma la Administración que de la simple lectura de la norma, se trata de dos causales independientes de interrupción del término de prescripción de las obligaciones tributarias. La primera es claro que es a través del acta final de inspección; la otra es por la notificación de la resolución por la que resulte un crédito contra el sujeto pasivo. En un caso, el acto que interrumpe el término de prescripción es la notificación de la resolución que determina un adeudo tributario. En el otro caso, el acto interruptorio es el acta final de inspección. Como segundo argumento, se ha sostenido por la Administración que el acta final de inspección es un documento público y como tal tiene fecha cierta.<sup>86</sup>

A nivel jurisprudencial, el TCA en la Sentencia No. 477/2008<sup>87</sup> falló: "*En otras palabras, no es posible aceptar una actuación administrativa de esa naturaleza, a la cual la ley le confiere el poder de interrumpir el plazo de prescripción del derecho al cobro de un tributo por parte de la Administración, sin que la misma no haya sido puesta en conocimiento del contribuyente involucrado. Porque ello hace a la propia esencia del instituto de la prescripción extintiva, que es el modo (o medio), por el*

---

<sup>86</sup> Artículo 1574 "Instrumentos públicos son todos aquellos que, revestidos de un carácter oficial, han sido redactados o extendidos por funcionarios competentes, según las formas requeridas y dentro del límite de sus atribuciones. Todo instrumento público es un título auténtico y como tal hace plena fe, mientras no se demuestre lo contrario mediante tacha de falsedad. Otorgado ante un Escribano o incorporado en un protocolo o registro público, se llama escritura pública.

Se tiene también por escritura pública la otorgada ante funcionario autorizado al efecto por las leyes y con los requisitos que ellas prescriban."

Artículo 1575 "El instrumento público hace plena fe en cuanto al hecho de haberse otorgado y su fecha. En ese sentido, la fuerza probatoria del instrumento público será la misma para todos."

Artículo 1576 "El instrumento público produce el efecto de probar plenamente las obligaciones y descargados en él contenidos respecto de los otorgantes y de las personas a quienes dichas obligaciones y descargos se transfieran por título universal o singular."

Artículo 1577 "Para el efecto indicado en el artículo anterior, la fuerza probatoria del instrumento público se extiende aun respecto del que no se haya expresado sino en términos enunciativos, con tal que tenga relación directa con lo dispositivo del acto o contrato: en otro caso, no puede servir la enunciación más que de un principio de prueba por escrito.

En ningún caso la enunciación produce efecto contra tercero."

<sup>87</sup> Sentencia publicada en Revista Tributaria, N° 212, págs. 850 a 856. El mismo criterio ha sido sustentando en las sentencias 628/2008; 679/2008; 51/2009; 106/2009 y 347/2009.

*cual, mediante el transcurso del tiempo, se extingue (y se pierde) un derecho subjetivo -capaz de reiterado o prolongado ejercicio- por efecto de la falta de ejercicio. Presupuesto de dicho instituto es, pues, la inactividad del titular del derecho, prolongándose por el tiempo (más o menos largo) que está fijado por la ley. Por lo que no sería coherente con lo que viene de ser explicitado en punto al instituto de la prescripción, la existencia de una causal de interrupción de la prescripción que no estuviera ligada al conocimiento del deudor, como bien se apunta por la Procuraduría del Estado en su dictamen.*

*Coadyuva decididamente a esa connatural necesidad de conocimiento del acta final de inspección por parte del administrado interesado, a fin de que ésta pueda surtir los efectos prevenidos por la norma del art. 39 citado, la previsión del art. 45 del CT que regula lo atinente a la “Formulación de actas”: “Las diligencias y comprobaciones que realicen los funcionarios se documentarán en actas circunstanciadas suscritas por los mismos, de las que se dejará copia al interesado. Éste también deberá firmar el acta, pudiendo dejar las constancias que estime conveniente; si se negare a firmarla, así se hará constar por el funcionario actuante.”*

*Lo anterior, indudablemente echa por tierra la defensa ensayada por la demandada en sustento de su posición respecto de la no necesidad de la notificación del acta final de inspección, atribuyéndole a ésta, indebidamente, el carácter de mera “comunicación interna” dirigida al jerarca inmediato.*

*Por lo demás, poco importa si respecto de las otras circunstancias interruptivas del plazo prescripcional fue dispuesto su notificación expresa, porque el adecuado conocimiento del contribuyente sujeto a una actuación inspectiva, respecto del “acta final de inspección”, en cuanto está legalmente prevista como una de las causales que interrumpen el término de prescripción del derecho que le asiste al Estado al cobro de los tributos, dice relación con principios esenciales que hacen al modelo de Estado de Derecho que rige al país, como los de legalidad, seguridad jurídica y confianza legítima (buena fe).”*

En nuestra opinión, la normativa superviniente al CT con respecto al acta final de inspección, no dispuso nada con respecto a la necesidad o no de su notificación, sin perjuicio de que fue objeto de discusión<sup>88</sup>. En ese estado de cosas nada ha cambiado con respecto a este tópico. La argumentación de la Administración ha sido conocida por el TCA, por lo que salvo nuevas argumentaciones, todo parece

---

<sup>88</sup>Distribuido No. 750/2011 de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores.

predecir cuál será el criterio de la Sede con competencia exclusiva en materia contencioso anulatoria, si es llamado a intervenir en el caso de un acta final de inspección sin notificar, siendo éste el acto que la Administración alegue como interruptor de la prescripción.

**2.4.- Interrupción de la prescripción y solidaridad:** En cuanto a este tema nada se dispone a texto expreso en el Código; nuevamente entra en juego lo que ya hemos expuesto en cuanto a la interpretación o integración de la obligación tributaria. Así como las posibles tesis ante el caso se hacen caudal de la tensión autonomía o no del instituto; una interpretación donde se hace hincapié en la tuición del acreedor, la otra al deudor.

**2.4.1.- Interrupción caso a caso:** No habiéndose previsto el efecto extensivo de la interrupción de la prescripción a los deudores solidarios, entonces, sólo la interrupción “perjudica” a quién se le hizo expresamente. Así puede afirmarse que las interrupciones sólo son oponibles a quien las efectúe y no son trasladables sus efectos a quienes son jurídicamente terceros.

**2.4.2.- Solidaridad de la interrupción – amplifica:** Esta tesis admite dos clases de interpretación: A) Nelly Valdés de Blengio “En cuanto a las personas alcanzadas por el efecto interruptivo, el C.T. no contiene normas al respecto por lo cual son aplicables las soluciones del derecho común, en virtud de las cuales los efectos interruptivos son extensibles a los codeudores y responsables solidarios, así como a los fiadores. (C. Civil arts. 1240, inc. 1o, art. 1398 Nales. 3o y 4o y art. 1241)<sup>89</sup>.”

La situación planteada refiere a los efectos de la prescripción respecto de los responsables solidarios. La prescripción es un instituto que tiene su cuño en el Derecho Civil, siendo aplicable en las distintas ramas jurídicas, las cuales en razón de su autonomía han dado regulaciones especiales en determinados aspectos.

Conforme a ello resultan aplicables las previsiones contenidas en el artículo 14 del C.T., ya que es indudable la existencia de la obligación tributaria, respecto de contribuyente y responsable solidario. A esta obligación le son aplicables en subsidio las normas del derecho privado. El Derecho tributario material, expresamente incorporó el instituto de la prescripción, regulando determinados aspectos en forma especial. Esta circunstancia no hace que las restantes notas o características del citado instituto, que no fueran reguladas en forma particular por el Derecho Tributario, no sean aplicables, salvo que expresamente se haya previsto otra cosa.

---

<sup>89</sup> VALDÉS DE BLENGIO, Nelly: “Prescripción de Tributos y Sanciones”, Revista Tributaria No. 140, pág. 607.

Como esto último no es el caso del instituto de la prescripción, los restantes elementos que hacen a la “ontología” del mismo que no fueron expresamente excluidos por el Derecho Tributario, resultan aplicables en virtud del citado artículo 14 CT, operando en consecuencia, en subsidio por mandato expreso de la norma tributaria.

Se ha sostenido que en estos casos corresponde proceder a una tarea de integración. Por tanto de acuerdo a esta postura debe examinarse la situación de acuerdo a las normas concordantes en la materia de prescripción y en conjunción con las consecuencias jurídicas, que ellas imponen cuando se configura la interrupción de la prescripción para alguno de los sujetos pasivos.

Partiendo de la misma consideración que la tesis anterior, se señala que en sede de prescripción de las obligaciones tributarias, en el artículo 38 del CT, no se ha especificado el o los diferentes alcances, así como la relevancia jurídica, que implica la interrupción de la prescripción respecto de los diferentes actores que puedan ser responsabilizados por una misma deuda. Más precisamente refiriéndonos al deudor principal (contribuyente) y los responsables solidarios (vg. Responsables del artículo 21 del CT).

B) El artículo 5 del CT establece que la integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales pero en virtud de la misma no se pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones del CT o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales del derecho tributario y, en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

De las normas antes explicitadas, se deduce que como primera fuente corresponde analizar las normas propias del derecho tributario, si con éstas no se resuelve la situación, corresponderá analizar las normas particulares de cada materia y finalmente, de ser necesario se recurrirá a las normas analógicas y principios generales.

En el Código Civil se observan diferentes artículos en la materia referentes a los efectos de la interrupción de la prescripción, ya sea en relación al sujeto que origina la misma o respecto de los demás sujetos obligados solidariamente. El artículo 1240 C.C. para zanjar toda discusión, por medio de éste se dispuso: *“La interpelación hecha conforme a los artículos precedentes a uno de los deudores solidarios, o su*

reconocimiento, interrumpe la prescripción contra todos los demás u aún contra sus herederos.”

## **2.5.- Renuncia a la prescripción ganada**

Un tema que a nuestro juicio por sus consecuencias prácticas resulta interesante el abordaje de su análisis, es qué sucede cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, una vez consumado el término de la prescripción, hace un pago parcial o total del tributo, o por ejemplo, celebra convenio de pago por obligaciones prescriptas. En esta hipótesis ¿renace el derecho al cobro del tributo por el resto de la obligación tributaria impaga? ¿el sujeto pasivo tendría derecho a la devolución del pago de la deuda prescripta? ¿Cómo influye en la situación planteada el reciente cambio normativo dispuesto por el artículo 7º de la Ley 18.788 respecto a la obligación de la DGI de declarar la prescripción de oficio?

**2.5.1.- Inexistencia de obligación natural en Derecho Tributario:** Saldain y Martínez<sup>90</sup> en el numeral 4 del trabajo citado analizan los “Efectos de un acuerdo de pago sobre una deuda tributaria prescripta (inexistente)<sup>91</sup>”, allí expresan que “... se coligue que el acuerdo efectuado carece de causa jurídica y los pagos que se realicen en su mérito, son pagos indebidos, debiéndose proceder a la devolución de los mismos por las razones que seguidamente se expresan.

En primer término: el principio de legalidad, de raigambre constitucional, supone que no existe tributo sin ley que lo establezca (art. 85, nral. 4 y art. 10 de la Constitución), lo que conlleva a admitir sin hesitación la indisponibilidad del crédito por parte de la Administración Fiscal, todo lo cual torna inviable el régimen de pagos acordado.

En efecto, estando extinta la obligación tributaria, ¿puede renacer por efecto del acuerdo de pago?

La respuesta es negativa, y su fundamento se encuentra en el principio de legalidad<sup>92</sup>. ...Los pagos que se efectúen en su mérito no reconocen causa jurídica

---

<sup>90</sup> SALDAIN, Rodolfo y MARTÍNEZ ALBA, Gonzalo, “Nulidad de los convenios de facilidades de pago sobre deudas tributarias prescriptas”, en *Revista La Ley Online*

<sup>91</sup> En el presente se reproducirá lo medular de lo consignado en el referido trabajo, debido a que ponen de manifiesto la posición dogmática y el “estado del arte”, con respecto al tema.

<sup>92</sup> Los autores citan seguidamente: DE POSADAS BELGRANO lo ha dicho con suma precisión y claridad: “...La única voluntad que rige el nacimiento y la extinción de la obligación tributaria es la voluntad de la ley y cuando ésta deja de producir efectos jurídicos por el transcurso del tiempo establecido por la propia voluntad de la ley, no puede concebirse que aparezca otra voluntad, la del particular, que produzca efectos jurídicos”.

En forma concordante expresa MONTERO TRAIBEL: “En consecuencia, cuando la ley dice que una obligación se extingue por el modo prescripción, está diciendo que esa obligación no existe más, tanto para el sujeto pasivo como para el sujeto activo. De modo que el pago que haga el primero está mal hecho y el Estado no puede

(en el sentido de causa de la atribución patrimonial).

La doctrina, sin fisuras, admite la naturaleza causal del pago, esto es: no abstracta. Quien paga realiza una atribución patrimonial causa solvendi, es decir, con la finalidad de que a través de ella se cumpla o extinga una deuda. Esa finalidad, constante, invariable, típica es la causa del pago. Cuando se paga una deuda inexistente tal finalidad es inviable y, en virtud de ello, el referido desplazamiento patrimonial carece de justificación idónea. Es absolutamente nulo (o inexistente) por falta de causa.

Es ilícito el dictado de un acto de determinación cuyo objeto sea un crédito fiscal que no existe, por lo tanto no hay justa causa de la atribución patrimonial, noción que perfila a la obligación natural. Extinguido el derecho de la Administración Fiscal, no hay ninguna razón de equidad que pueda ser causa de una obligación tributaria de carácter natural. Por esta razón (además de lo dicho supra), no hay obligaciones naturales en Derecho Tributario. En este punto está de acuerdo nuestra doctrina en forma conteste.

Por otra parte y por el mismo orden de fundamentos, la prescripción consumada en Derecho Tributario no es renunciable. Todas las razones antedichas militan a favor del rechazo de la aplicación del 1189 del CC, por la propia particularidad de la relación tributaria, que la diferencia con el vínculo civil.

PEREZ NOVARO, utiliza un argumento de peso que coadyuva a la interpretación que se relaciona. El art. 35 del CT, en sede de compensación, limita el derecho de los sujetos pasivos a compensar con sus deudas referentes a los períodos no prescriptos. "Esta norma solo se justifica si la Administración estuviera impedida de exigir correlativamente deudas prescriptas, pues una interpretación diferente, vulneraría el principio de igualdad, de recepción constitucional e indudable jerarquía normativa superior, en su vertiente de igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria".

Las consideraciones efectuadas supra, fundamentan el derecho del sujeto que acordó con la Administración Tributaria a obtener el reintegro del tributo pagado (con sus multas y recargos) y la obligación de la Administración Tributaria, por su parte, a devolver lo obtenido (y lo que obtenga) indebidamente, debiendo cumplir el administrado, previamente, con lo preceptuado en el artículo 75 del CT.

---

recibirlo. Y es más, si lo recibiera, no me cabe ninguna duda de que el contribuyente puede repetir por esa suma en mérito a un pago de lo indebido..."

El objeto es la devolución del tributo (con sanciones e intereses), pagado en contra de lo dispuesto por la ley, por lo que su fundamento se encuentra en los principios propios del Derecho Tributario, y no conforme a las soluciones y principios basados en el Derecho Civil (pago de lo indebido y enriquecimiento sin causa). En este sentido, la doctrina hispano - luso - americana, se manifestó conteste con lo que acaba de mencionarse, expresando en las VIII Jornadas: "La devolución de tributos se expresa o resuelve jurídicamente en una obligación legal de derecho público", por lo que se le aplicarán normas de derecho público y entre ellas, especialmente, las del Derecho Tributario.

El fundamento, como viene de decirse, se encuentra en el principio de legalidad, según el cual el Fisco no tiene derecho a ingresar y retener un importe sin ley que así lo establezca.

Sin perjuicio de lo mencionado precedentemente, se darían los presupuestos jurídicos del tipo previsto en el art. 1312 del Código Civil; a saber: a) realización de un pago, b) ausencia de deuda. En la caracterización de la doctrina dominante, se trata del indebido objetivo (*indebitum ex re*), que no exige la prueba del error.

Sin perjuicio de que la doctrina mayoritaria entiende que el error es tan solo una de las posibles razones que explican el pago sin existir causa que lo justifique, aunque no la única, ya que las liberalidades no se presumen (razones de urgencia, situaciones que no llegan a configurar vicio del consentimiento, oportunidad, etc.); siendo lo único importante si tiene o no causa jurídica que lo fundamente.

De todos modos, como se refirió, el requisito del error en el artículo 1312 del CC está referido exclusivamente para el cumplimiento de una obligación ajena (indebido subjetivo).

De modo tal que el principio de coherencia que necesariamente rige en todo Ordenamiento Jurídico (769, N° 3, art. 1261, N° 4, art. 1288, inc. 3), impone que dicho pago sea absolutamente nulo (o inexistente) por falta de causa, y en consecuencia procede la repetición en todos los casos, haya o no existido error."

**2.5.2.- Obligación Natural. Tesis de la Administración:** El B.P.S. por RD 28-6/1997, dispuso que: "*Obligación natural- El pago de una obligación natural prescripta se transforma en una obligación natural, por lo cual si vencido el plazo de prescripción el contribuyente paga parcial o totalmente sus adeudos, lo pagado no se devuelve. Si fue un pago parcial no se le puede reclamar el resto de los adeudos, pero tampoco se le devuelve lo pagado parcialmente.*"



DGI ha entendido que la prescripción pertenece al campo de las obligaciones tributarias, concepto que tiene definición expresa en el CT en su artículo 14.

A diferencia de la integración en general del Derecho Tributario (artículo 5 del cuerpo normativo referido), el inciso segundo del artículo 14 expresa que a la obligación tributaria *“Le son aplicables las normas propias o específicas en la materia, correspondiendo las del derecho privado, en caso de disposición expresa o subsidio”*

El instituto de la renuncia de la prescripción tributaria no está regulada en forma expresa en el C.T., por lo que, conforme lo preceptuado por el inciso segundo del artículo 14 subsidiariamente debe recurrirse al derecho privado.

Es pacíficamente aceptado por la dogmática jurídica, que la “teoría sobre las obligaciones”, el régimen general y su regulación sistemática en el derecho privado, está en el Código Civil.

En este sentido, el Código Civil concibe a la obligación natural como aquella sin acción (artículo 1441 inciso 3) y prevé el instituto de la renuncia a la prescripción ya acaecida (artículo 1189 incisos segundo y tercero). Así el artículo 1189 dispone: *“No se puede renunciar de antemano a la prescripción, pero si a la que ya se ha consumado.*

*La renuncia puede ser expresa o tácita.*

*Renúnciese tácitamente, cuando el que puede alegarla manifiesta por un hecho suyo que reconoce el derecho del dueño o del acreedor, por ejemplo, cuando cumplidas las condiciones legales de la prescripción, el poseedor de la cosa la toma en arriendo o el que debe dinero paga interés o pide plazo y en otros casos semejantes”*

La coordinación de los referidos institutos conlleva a que, el pago o el convenio de tributos prescriptos, implican una renuncia tácita a la prescripción ya operada por el monto de lo pagado, convenido u otros casos semejantes. La voluntad tácita de renuncia se configura sólo por el monto pagado o reconocido en un convenio. El resto de tributo adeudado o sus sanciones, seguirá prescripto, pues no habiendo manifestación de voluntad alguna de renuncia a la prescripción, ésta habrá operado.

En efecto, el pago de una obligación tributaria prescripta implica, por un lado, el pago de una obligación natural y, por el otro, la renuncia a la prescripción ganada en cuanto al monto exclusivamente pagado.

En cuanto a la renuncia a la prescripción ganada en el marco de un convenio de

tributos prescriptos, cabe precisar que la misma opera desde el momento de la solicitud.

Por todo otro concepto no pagado o no integrante del convenio o sin manifestación expresa de renuncia a la prescripción y habiendo operado aquella, estaremos ante una obligación natural.

**2.5.3.- Nuestra opinión a la luz del artículo 7 de la Ley 18.788.** La Ley 18.788 que ya comentamos<sup>93</sup>, en su artículo 7 dispuso que la DGI deberá, cuando se tramite por expediente administrativo, declarar de oficio la prescripción del derecho al cobro de los tributos, sanciones, intereses y recargos cuando se configuren los supuestos previstos por el artículo 38 del CT.

La nueva disposición normativa, entendemos que viene a cambiar la situación, pues existe obligación para la DGI<sup>94</sup> de declarar la prescripción de oficio. Esto es, si la deuda efectivamente se hubo extinguido por prescripción, y la misma se gestiona en expediente (para su cobro o solicitándose su devolución), el precepto resulta claro en cuanto a que deberá declararse prescripta la misma. Obviamente que una vez declarada prescripta la obligación, hubo un pago de lo indebido y como tal hay derecho a devolución, siempre que se cumplan con los requisitos del artículo 75 y siguientes del C.T. y las normas reglamentarias (artículo 80 del Decreto 597/988).

**2.6.- Plazo de prescripción de los créditos tributarios reconocidos en sentencias:** Como analizaremos más abajo, se pueden agrupar como tesis las que conducen la solución al régimen de prescripción de las sentencias en general y la tesis que el plazo de prescripción de este tipo de créditos tributarios, es el de la obligación tributaria en general.

La misma crítica que se le hace a la tesis donde el crédito reconocido en la sentencia sigue siendo el mismo, es decir, no muta o se transforma por estar reconocido en una sentencia, es pasible para los demás tipos de crédito en que se reconoce un derecho en sentencia. Como afirmación inicial, el crédito de origen contractual tiene un marco general de prescripción de 20 años, pero ya los extracontractuales no son de 20, sino de 4. Las prescripciones cortas no son de 20 años. Los créditos contra el Estado caducan a los 4 años, pero todos estos cuando son reconocidos por sentencias firmes, tienen como aplicación el régimen de prescripción del crédito reconocido por sentencia, esto es su prescripción será a los

---

<sup>93</sup> Ver 1.4.3.- Tercera época: Declaración de Oficio. Sus particularidades

<sup>94</sup> Téngase presente lo ya señalado que en la tesis del TCA para el caso del art. 152 de la Ley 16.713, podría por analogía resultar aplicable la presente Ley al BPS.

20 años.

La tesis que sostiene que la prescripción de los créditos reconocidos en sentencias firmes es el de cinco años previstos en el CT, apunta directamente a la naturaleza del crédito y no a su reconocimiento expreso en sentencia. No considera que esto último determina una situación especial, por ejemplo el de ser título de ejecución. A su vez, parte de una concepción autonomista, y así se ve al derecho tributario como rama autónoma al resto del derecho. Implica que el acreedor Estado, a su vez, debe tener un actuar especialmente diligente y a diferencia del resto de los acreedores con sentencia firme, su plazo de prescripción será de cinco años. Más tarde o más temprano, existe una concepción negativa sobre este tipo de acreedores y una visión positiva en cuanto a la liberación del deudor, que ya no sólo se ve liberado de una obligación legal, sino de una de ese tipo reconocida judicialmente.

La otra tesis, que conduce el tema al de la prescripción de sentencias en general, parece desde el discurso, por lo menos tratar por igual a todos los acreedores de créditos reconocidos judicialmente. A lo anterior puede agregarse que los créditos del acreedor Estado no gozan del disfavor, por el contrario son objeto de igual o mayor tutela por los fines e intereses en juego y por otro lado implica que el acreedor queda en ese punto en un plano de igualdad con un acreedor común con la misma calidad.

Previamente a analizar las diferentes tesis al respecto, resulta interesante recordar, lo que prevenía Juan José de Amézaga: "...el derecho declarado en la sentencia está sujeto a prescripción a partir de la fecha en que ésta quedó ejecutoriada. La sentencia conserva su autoridad de cosa juzgada y de título ejecutivo. Pero ello no impide que la obligación reconocida en la sentencia se haya extinguido por los medios generales de extinción de las obligaciones entre las cuales se encuentra la prescripción."<sup>95</sup>

**2.6.1.- Tesis que conduce el plazo de 5 años (art. 38 CT) al plazo de prescripción de créditos reconocidos en sentencia firme:** César Pérez Novaro expresa "Luego de haber quedado ejecutoriado el proveimiento liminar en el juicio ejecutivo tributario, la obligación no deviene imprescriptible sino que el término vuelve a contarse por cinco años, lo que configura el término de principio (art. 38 inciso 1° del CT), pues esta situación no se halla en el elenco de hipótesis de

---

<sup>95</sup> Amézaga, Juan José de: "*Culpa contractual*" ed. 1949 pág. 334 y sgtes.:

ampliación del término legal según el CT (art. 38 inciso 2°). Si el Código hubiera querido establecer otro término especial lo hubiera dicho expresamente. Por lo tanto, el acreedor tributario habrá de acudir a los demás medios establecidos por el legislador en el derecho común (art. 39 inciso 1°), apelando a la intimación de pago o a la interpelación judicial, como eficaz medio de protección de la vida del crédito fiscal luego que ha quedado ejecutoriado el mandamiento de ejecución en el juicio ejecutivo tributario.<sup>96</sup> "Consecuentemente, las Administraciones Tributarias que hayan permanecido inactivas luego de quedar firme el decreto liminar en el proceso ejecutivo tributario, sin interpelar o intimar cada cinco años a sus deudores tributarios, han perjudicado irremediablemente sus créditos fiscales, sean estos originados en tributos o en sanciones, por la verificación de los respectivos términos de prescripción<sup>97</sup>". "El conjunto de hechos o actos a los que el legislador le ha otorgado el trascendente efecto jurídico de interrumpir el término de prescripción, son elegidos por el legislador, resultando descriptos abstractamente en la norma legal, con la finalidad de proteger el derecho de crédito que ostenta el acreedor tributario y la omisión en producirlos tiene por consecuencia la verificación del término y la liberación del deudor, constituyendo también un tipo o *fattispecie* legal. Se trata de un elenco expreso y limitado (art. 39 inciso 1°), no susceptible de ser ampliado sin texto legal que lo autorice, en aplicación de los principios de legalidad y de tipicidad en materia de modos de extinción. Por ejemplo, la reinscripción de embargos en un juicio ejecutivo tributario no ha sido incluida en el elenco establecido en el CT. Dicho acto cuando se verifica en la realidad carece de efecto interruptivo, porque el legislador no se lo otorgó al no incluirlo en el elenco legal.<sup>98</sup>"

Expresa Gonzalo Graña "A nuestro juicio, lo extenso del plazo de prescripción de 20 años pretendido por la DGI (sosteniendo la "intervención de la prescripción" por la cual al quedar ejecutoriada la sentencia, el término de 5 años se convierte en 20 años) no solo va contra los principios de tipicidad y legalidad tributarios, sino que va también en contra del principio de seguridad jurídica del Derecho Tributario, razón última y fundamento del instituto de la prescripción. Admitir una prescripción de 20 años respecto a este tipo de obligaciones (que crecen exponencialmente en virtud de tasas de interés y capitalizaciones cuatrimestrales) va -al decir de VALDÉS COSTA- contra un principio general: "un extenso plazo, es contrario a la opinión

---

<sup>96</sup> PÉREZ NOVARO, César: *"Modos de extinción de la Obligación Tributaria"*, FCU 2005, pág. 61.

<sup>97</sup> PÉREZ NOVARO, César: *"Modos de extinción de la Obligación Tributaria"*, FCU 2005, pág. 62.

<sup>98</sup> PÉREZ NOVARO, César: *"Modos de extinción de la Obligación Tributaria"*, FCU 2005, pág. 151 y 152.

doctrinaria según la cual los plazos de prescripción en materia de tributos deben ser más breves que los de las obligaciones personales del derecho común...<sup>99</sup>.... “Afirmar que la prescripción de una obligación ha cambiado, de cinco a veinte años, por haber recibido sentencia de condena, implicaría sostener que la sentencia nova la obligación, que constituye un título nuevo y distinto al que sirvió de base al juicio.<sup>100</sup>,”

**2.6.2.- Tesis que conduce al régimen general de prescripción de sentencia firme:** Gonzalo Graña reseña que la “...DGI alegó en el juicio<sup>101</sup> que el plazo en cuestión debe ser de veinte años, en tanto el CT no prevé la hipótesis de prescripción luego de recaída sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, limitándose a referir al derecho en sí mismo (arts. 38, 39), por lo cual a su entender, debía acudirse a la integración analógica, aplicando los preceptos del derecho civil y procesal, que en su concepto determinan como principio general los veinte años aludidos por el juego de los arts. 1216 y 1220 del C.C. y arts. 5, 14 inc. 1° y 85 del C.T.<sup>102</sup>”

El Código con respecto a los modos de extinción no regula la situación en que los créditos hayan sido reconocidos en sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada. Por el contrario, regula los modos de extinción y en lo que es objeto la prescripción y los medios de interrupción de la misma, los que pueden ocurrir durante el procedimiento de determinación (así acta final de inspección, notificación de la resolución) o por intervención voluntaria del deudor (pago, reconocimiento expreso o tácito de la deuda). No regula cuál es el término de prescripción de los créditos tributarios reconocidos en sentencias firmes.

Cabe preguntarse entonces, ¿está la solución en el CT? A lo que cabe responder a texto expreso no lo está. ¿A qué rama del derecho pertenece la prescripción de créditos reconocidos en sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada? La respuesta parecería que siendo de sentencias pasadas en autoridad de cosa

---

<sup>99</sup> El autor cita luego a Valdés Costa: ‘Curso de Derecho Tributario’, Ed. Temis, Depalma, Marcial Pons 1996, págs. 362 y 364

<sup>100</sup> GRAÑA GARI, Gonzalo B: “El término para la prescripción post-sentencia del crédito tributario es de 5 años. El embargo genérico inscripto no interrumpe esa prescripción. No existe un principio general de derecho ni una previsión expresa en el Derecho Comercial”, Revista La Ley Online

<sup>101</sup> El autor refiere a la posición asumida por la DGI en el proceso judicial en los que se dictan las sentencias N° 17 de 20/07/2007 del Juzgado Letrado de Primera Instancia de Young de 2° Turno de la Dra. Karina Martínez y de la Sentencia N° 26 de 27/02/2008 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 7° Turno (Couto - López Ubeda - Bello) confirmatoria de la primera. Se encuentran publicadas en LJU misma

<sup>102</sup> GRAÑA GARI, Gonzalo B: “El término para la prescripción post-sentencia del crédito tributario es de 5 años. El embargo genérico inscripto no interrumpe esa prescripción. No existe un principio general de derecho ni una previsión expresa en el Derecho Comercial”, en Revista La Ley Online

juzgada, por un proceso tributario (juicio ejecutivo, art. 91 del CT), que se trata de una cuestión procesal.

En ese capítulo, tampoco hay previsto nada expreso como para el caso en estudio, pero sí hay una norma de remisión general. Ésta indica que en todo lo no previsto por el derecho tributario procesal en el Código (todo lo no previsto en el Capítulo IV), se aplicará el derecho procesal común. ¿Cuáles son las normas del derecho procesal común que regulan la prescripción de sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada? Los artículos 1220 y 1216 de Código Civil.

Sin perjuicio de lo anterior, pongamos por caso que esta cuestión se trate de derecho tributario material. En ese caso sabemos que siendo un modo de extinción de las obligaciones tributarias y habiendo un vacío, pues entonces la norma para colmar ese tipo de lagunas es la que establece el inciso segundo del artículo 14. La solución es ir al derecho privado, que ha sido interpretado a su vez como el derecho común. La solución es la misma que la anterior, en tanto nos conduce a las normas ya citadas.

Subsidiariamente a los dos casos anteriores, pongamos que se trata de un vacío de la norma tributaria en general, ¿cómo corresponde integrarla? Conforme el artículo 5 del CT. Siguiendo su “itinerario” podemos afirmar:

A) es una situación que no puede resolverse por las disposiciones de este Código, no lo prevé expresamente.

B) Si entendemos que la remisión que hace el Código a las normas “*particulares sobre cada materia*” son las que regulan expresamente el tema de prescripción de créditos reconocidos en sentencias, entonces la solución es la misma, nos conduce a las normas ya citadas, es decir, al art. 85 del C.T. y los artículos 1220 y 1216 de Código Civil. Si, en cambio, hay que buscar una norma específica en materia tributaria extra-código, entonces esta no existe y tenemos que seguir recorriendo el itinerario.

C) No existen tampoco en cuanto al tema normas análogas tributarias.

D) Tampoco existen principios generales de derecho tributario que pauten una norma de conducta a seguir en este caso.

E) Entonces queda el último peldaño, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines. Estas serían las ya nombradas en B).

Cualquiera de los tres supuestos nos lleva a la misma solución.

El derecho declarado en la Sentencia ejecutoriada, que conforma el consecuente

título de ejecución, posibilitando la apertura de la vía de apremio (arts 377 num 1 y conc CGP), se encuentra sometida a plazo prescripcional de veinte años a partir de la fecha en que la misma quedó ejecutoriada. La obligación tributaria es un vínculo de naturaleza personal, conforme a lo estatuido por el artículo 14º del CT, no mutando, sino que simplemente encuentra reconocimiento judicial.

El artículo 1220<sup>103</sup> del Código Civil constituye un principio general en materia de plazo de prescripción de créditos reconocidos por sentencia. La referida norma no menciona el plazo de prescripción, por lo que resulta necesario proceder a su integración.

La norma análoga a los efectos de integración es el artículo 1216 del Código Civil. El artículo 1216<sup>104</sup> del Código Civil regula el plazo de prescripción de las acciones personales, estableciendo un plazo de 20 años, el que resulta aplicable a las obligaciones reconocidas por sentencia judicial pasada en autoridad de cosa juzgada.”

Carlos Stanley expone: “Pues resulta evidente que si el juicio está en vía de apremio, es en base a una sentencia, que pasó en autoridad de cosa juzgada (formal) y no es posible modificarla pasados cuatro años<sup>105</sup>” (cinco años para el caso que nos ocupa). Como lo expresa el autor, pasada la causa en autoridad de cosa juzgada, estamos en presencia de la “...irrevocabilidad, inmutabilidad y coercibilidad de la cosa juzgada”. Firme la sentencia definitiva, se inhibe la posibilidad de reclamar la prescripción por la inacción del actor, ya que éste ejerció los actos legalmente previstos para evitar que se extinguiera su derecho a accionar.

Expresaba Eduardo J. Couture<sup>106</sup> que la solución depende del derecho positivo de cada país, remitiendo a los artículos 1216, 1220 y 1226 del C.C. los que dan, según el autor, respuesta al tema de la prescripción de la sentencia que en nuestro ordenamiento jurídico es de veinte años, desde que causó ejecutoria. Igual razonamiento exponía Arrosa: “El derecho es el mismo, pero, luego de ser declarado por la sentencia, ésta viene a ser un título nuevo y fuente de una acción distinta....el derecho, una vez reconocido por el órgano jurisdiccional está sustraído a toda contestación futura y adquiere una mayor energía de resistencia contra la fuerza

---

<sup>103</sup> Artículo 1220 Código Civil: “Cuando haya recaído sentencia, el tiempo de la prescripción de los derechos por ella declarados correrá desde que causó ejecutoria”

<sup>104</sup> Artículo 1216 Código Civil establece: “Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por veinte años, sin perjuicio de lo que al respecto dispongan las leyes especiales.  
*El tiempo comienza a correr desde que la deuda sea exigible*”

<sup>105</sup> STANLEY, Carlos: “Prescripción en vía de apremio”, L.J.U tomo 109

<sup>106</sup> COUTURE, Eduardo J. “Fundamentos del Derecho Procesal Civil”, Pág. 335,

adversa, incluso la del tiempo. Si bien la sentencia es declarativa y la esencia del derecho no ha cambiado éste se depura y vigoriza merced al fallo que ha liquidado el debate entre las partes.<sup>107</sup>”

Ante la carencia de normas en el derecho tributario, corresponde analizar las normas particulares de la prescripción. Estas son las normas del Código Civil como venimos diciendo. Así lo sostiene también el T.A.C de 4º Turno en sentencia N° 209 de fecha 26/9/2007: “La Sala tiene por criterio que el derecho declarado en la Sentencia ejecutoriada, que conforma el consecuente título de ejecución que posibilita la apertura de la vía de apremio (arts. 377 num1 y conc. CGP) se encuentra sometido al plazo prescripcional de veinte años a partir de la fecha en que la misma quedó ejecutoriada ...”

Un tema que tiene conexión con el presente es el regulado por el artículo 8 de la Ley 18.788<sup>108</sup>, el que en lo pertinente establece “*Facúltase a la Dirección General Impositiva y a sus oficinas dependientes: ...3) A reinscribir con un máximo de cuatro veces consecutivas los embargos genéricos trabados en aquellos juicios ejecutivos que estuvieran archivados por desconocimiento de bienes en los que proseguir la ejecución.*”

La interpretación gramatical de la disposición lleva a que puedan reinscribirse los embargos hasta cuatro veces. La reinscripción supone una primera inscripción. Siendo entonces el término de cada una de cinco años, daría un total de 25 años (esto es 5 de la primera inscripción y 20 por las 4 reinscripciones). Sin embargo, la norma reglamentaria, en una interpretación contextual y entendemos nosotros, atendiendo a la finalidad de norma y a la concepción de la prescripción de los créditos reconocidos en sentencia pasadas en autoridad de cosa juzgada, dispuso en su artículo 9. “*El máximo de cuatro veces a que hace referencia el apartado 3) del numeral 43) del artículo 346 del Decreto – Ley 14.416, de 28 de agosto de 1975, incluye a la primera inscripción, aplicándose aún cuando haya operado la caducidad registral entre las mismas.*” Con la interpretación efectuada por el Decreto 342/011 de 27.9.2011, los embargos ejecutivos, provenientes de sentencias firmes que obviamente reconocen créditos tributarios, podrán esta inscriptos por un total de 20 años, término coincidente con la tesis de que los referidos créditos prescriben a los 20 años.

---

<sup>107</sup> ARROSA “Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración T. 38º pag. 199

<sup>108</sup> Expresa la previsión normativa “*Sustitúyese el numeral 43) del artículo 346 del Decreto-Ley N°14.416, de 28 de agosto de 1975, recogido en el artículo 113 del Título I del Texto Ordenado 1996, por el siguiente:...*”



**2.7.- Prescripción en casos de hechos generadores configurados, pero inexistencia de base de cálculo de la obligación tributaria:** Un caso interesante de analizar, y que ilustra el subtítulo en análisis puede ser el caso de un abogado que prestó sus servicios profesionales hace mucho tiempo atrás y cuyo IVA generado podría declararse prescripto dado el tiempo transcurrido. Sin embargo, el servicio aún no fue facturado porque oportunamente no acordó honorarios profesionales con su cliente e inició un juicio de regulación de honorarios. Recién existe sentencia judicial con autoridad de cosa juzgada lo cual permite conocer la base imponible del impuesto.

La posición de la DGI en materia de regulación de honorarios que puede visualizarse en consultas 4212<sup>109</sup>, 4445<sup>110</sup> y 5175<sup>111</sup> es que el hecho generador del IVA se produjo en el momento de la finalización de la prestación del servicio y que la obligación tributaria, si bien nació cuando se produjo el hecho generador, se hizo exigible recién cuando se conoció la base de cálculo del impuesto, es decir con la sentencia judicial, y es por tanto a esa fecha que debe facturarse el servicio y surge la obligación de pago.

Ahora bien, la duda que se plantea es que el artículo 38 del CT define la prescripción como: *“El derecho al cobro de los tributos prescribirá a los cinco años contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado...”*

Entonces una interpretación literal de la norma podría llevar a concluir que en el ejemplo planteado el impuesto habría prescripto, dado que según lo establece la norma, la prescripción debería comenzar a contarse desde que se produjo el hecho generador o lo que es lo mismo, desde que nació la obligación tributaria.

Sin embargo nos parece que esa no es la interpretación adecuada al tenor de la posición sustentada por la Administración de que la base de cálculo es un elemento que integra la obligación tributaria y hasta tanto no se conozca no se hace exigible la obligación tributaria.

En tal hipótesis entendemos que así como los plazos normales fijados por las normas para el pago del impuesto quedarían suspendidos hasta que exista y pueda cuantificarse la base de cálculo del mismo, también quedaría suspendido el cómputo del término de la prescripción que comenzaría a contarse a partir de la finalización

---

<sup>109</sup> Consulta del 19/02/2003 publicada por la Dirección General Impositiva en Boletín N° 357, página 13.

<sup>110</sup> Consulta del 10/01/2008 publicada en CADE Tributario.

<sup>111</sup> Consulta del 24/07/2009 publicada por la Dirección General Impositiva en Boletín N° 434.

del año civil en que la sentencia judicial de regulación de honorarios ha adquirido la calidad de firme.

En otros términos, si bien el hecho generador ha acaecido, y dado lugar al nacimiento de la obligación tributaria (conforme artículos 14 y 24 del CT), la exigibilidad de la misma se encuentra sometida a una condición suspensiva, esto es el conocimiento de la base de cálculo. No siendo exigible la obligación tributaria, no puede entonces comenzar a transcurrir el plazo de prescripción.

## **2.8.- Algunas conclusiones:**

**1-** El instituto de la prescripción es un modo de extinción de las obligaciones tributarias y como tal integra aquélla, por lo que la regla de interpretación e integración de vacíos es la establecida en el inciso segundo del artículo 14 del CT.

**2-** La regulación del CT con respecto a la prescripción atiende a los particularismos del instituto en materia tributaria.

**3-** La referida regulación resulta insuficiente para regular todos los aspectos de la prescripción, por lo que y atendiendo a la primera conclusión, en todo lo no regulado, en subsidio, corresponde la remisión que establece el artículo 14 inciso 2º.

**4-** Sin perjuicio de la conclusión anterior y de la 1., el TCA en materia de imputación a la paga, así como en materia de alegación de la prescripción en vía administrativa (esto es: en modos de extinción), ha colmado los vacíos a través del artículo 5 del CT.

**5-** Las diferentes tensiones y tesis con respecto a estos tópicos hacen caudal de los diferentes fundamentos del instituto. Así por un lado, la tesis que pone énfasis en la inactividad del acreedor cuando éste actúa, deja de lado su inercia y eso es suficiente para que no opere la prescripción. Por otro lado, poniendo énfasis en la no obligación perpetua del ser humano y el principio de seguridad jurídica, implica que para que deje de operar el instituto o interrumpa su plazo, el accionar del acreedor debe ser conocido por el deudor.

**6-** A la legislación con relación a la prescripción posterior al CT se le puede reprochar su falta de sistematicidad, así como tener un ámbito de aplicación diferente a aquél. Tal vez, pensando en eso y en base al artículo 5 del CT, es que la jurisprudencia ha procedido a generalizar la solución establecida para una de las Administraciones Tributarias, dándole un alcance diferente al establecido al tenor literal de cada norma.

**7-** En base a las tesis referidas en las conclusiones 4 y 6, todo parece indicar que

para las normas recientes en cuanto a prescripción que han sido establecidas únicamente para DGI, pueda resultar objeto de aplicación por el TCA para otras Administraciones Tributarias diferentes a aquélla.

**8-** En materia de acta final de inspección, a pesar de que pueda reprochársele lo que se ha puesto de manifiesto en la conclusión 6, lo establecido por el artículo 6 de la Ley 18.788 en la redacción dada por el 273 de la Ley No. 18.834 de y por el Decreto reglamentario ha significado, en cuanto a su contenido mínimo, un avance. Lamentamos que la referida normativa no haya dado una solución expresa al tema de la necesidad o no de su notificación, habiendo tenido presente el legislador, máxime cuando hubo textos legales que regularon el tópico.

**9-** En sede de alegación de la prescripción se ha presenciado una evolución paradigmática. De una primera solución donde sólo era alegable como excepción en el juicio ejecutivo; pasando por una solución intermedia en donde resulta obligatorio para la Administración declararla si ha sido alegada por el contribuyente en vía administrativa y a ser una facultad declararla de oficio; hasta llegar a la tercera etapa, en donde, si se tramita por expediente la deuda prescrita, resulta una obligación para DGI declararla de oficio en vía administrativa, no siendo discrecional la referida declaración.

**10.-** La última solución (obligación de declararla de oficio) pone de manifiesto por un lado ahorrar esfuerzos, ya que si la obligación liquidada está prescrita, en sede contencioso anulatoria, el acto de determinación será pasible de ser declarado nulo. Por otro lado reconoce el avance de la Administración y de los sistemas de información que hacen que tenga mayor control sobre su crédito tributario.

**11.-** En una etapa de regulación atenuada del secreto bancario, la dispensa de éste, acumulativamente con otros requisitos, con fuente en el acuerdo, puede llevar a concebir plazos de prescripción abreviados.

**12.-** La norma sobre inicio del término inicial de prescripción es una regla que pauta el inicio del cómputo de los plazos de prescripción, resultando aplicable conforme al artículo 14 inciso 2 del CT para los casos de interrupción de la misma.

**13.-** Las causales de ampliación del término de prescripción configuran un estado, salvo el caso de la presentación tardía de la declaración jurada.

**14.-** El plazo de prescripción de los créditos tributarios reconocidos en sentencias firmes, responden a la generalidad; esto es, prescriben al igual que cualquier otro crédito reconocido de igual forma, esto es, a los 20 años.

**15.-** En los casos que la exigibilidad esté sometida bajo condición suspensiva, los términos de prescripción se encuentran en la misma situación.