

Algunos aspectos de la Prescripción Tributaria

[Escribir el subtítulo del documento]

Dr. César Pérez Novaro

27/09/2012

Algunos aspectos de la prescripción tributaria.

César Pérez Novaro

Las principales controversias sobre la prescripción tributaria refieren a si corresponde o no utilizar institutos de derecho común en su resolución.

El principio general de la autonomía del Derecho Tributario Material, en tanto constituye uno de los tres pilares básicos sobre los que se asienta la regulación jurídica general de los tributos en el Uruguay¹, luego de la aprobación del Código Tributario, constituye un eficaz instrumento para solucionar dichas controversias, puesto que los principios generales recibidos a texto expreso por el ordenamiento jurídico o aún implícitos en el mismo, integran el concepto legal de Regla de Derecho², esencial en la determinación del examen jurisdiccional de legalidad de los actos administrativos de la Administración Tributaria³.

1.- Trascendencia de la utilización de los principios generales en la resolución de los litigios tributarios.-

Una cuestión previa consiste en determinar los roles que cabe asignar a la utilización de los principios generales en la resolución de los litigios tributarios.

Las reglas regulativas son el resultado de ponderaciones entre principios y se justifican vinculadas precisamente a los valores⁴, que cuando adquieren un grado de permanencia tal, en la conciencia jurídica universal se transforman en principios generales de derecho. Lo que da sentido a las reglas son los principios que les sirven de justificación, los que no pueden ser aplicados directamente a la

¹ Aparicio Méndez (1975) Características generales del Código en Análisis del Código Tributario, FCU p. 9 que refiere a la “sublimación” del principio de autonomía del derecho tributario, considerándolo uno de los tres principios cardinales del Código Tributario (p. 17). Los otros principios que también considera básicos son el de legalidad y el Judicial.

² Decreto Ley 15.524 artículo 23 literal A) que refiere a “*todo principio*” comprendiendo tanto los recibidos explícitamente como implícitamente por el ordenamiento jurídico.

³ Constitución de la República, artículo 309 inciso 1°.

⁴ Addy Mazz (2007) Curso de Derecho Financiero y Finanzas, p. 90 la que señala que los principios jurídicos se distinguen de los valores por el grado de abstracción que poseen, pero participan de las mismas características que aquéllos, respecto de pluralismo, apertura, unidad, equilibrio, polaridad, analogía y ausencia de jerarquía entre ellos.

resolución de un caso sino que necesitan hacer nacer antes a las reglas⁵.

Los principios generales cumplen la triple función de servir como criterio de interpretación de las normas escritas, de colmar las lagunas o vacíos normativos y de constituir el medio más idóneo para asegurar la unidad dentro de la pluralidad de preceptos que se aplican en la Administración⁶.

A nuestro juicio, además de los roles que le atribuye la doctrina, cabe asignar una trascendente función complementaria a los principios generales, la de servir de test de verificación del ajuste o del desajuste de la interpretación formulada tanto en un acto administrativo como en una sentencia judicial cuando resultan contrastadas con la Regla de Derecho, en la revisión jurisdiccional a la que todo destinatario de un acto administrativo tiene derecho como solución de regla o de principio⁷.

2.- El principio de la autonomía del Derecho Tributario Material.-

La autonomía de una rama del derecho reconoce a ciertas características particulares de determinados conjuntos de normas jurídicas o de sectores del derecho positivo, tal relevancia que sirven para diferenciarlos de otros que pertenecen a otras ramas del derecho, individualizada en función de los principios e institutos propios aplicables a los hechos y situaciones jurídicas subjetivas que ellas regulan⁸.

Se trata de una aptitud que debe reconocérsele al legislador, que incide sobre su legitimación para establecer soluciones particulares que se apartan de las soluciones generales o de las que se adoptaron en otras ramas, en base a respetar las peculiaridades que ostentan los vínculos jurídicos sometidos a su regulación.

⁵ Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero (2006) *Ilícitos atípicos*, 2ª edición, Madrid, p. 123

⁶ Carlos Delpiazzo (2005) *Derecho Administrativo Uruguayo*, México, Porrúa Unam, p. 12

⁷ Andrés Blanco (2005) *Facultades del Poder Judicial para desaplicar los actos administrativos ilegales*, con especial referencia a los procesos ejecutivo y cautelares tributarios en *Revista Tributaria* N° 185

⁸ Ramón Valdés Costa (1992) *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, p. 41.

Históricamente el reconocimiento de las peculiaridades de la rama jurídica tributaria frente a otras ramas jurídicas se afirmó hace casi 80 años en Europa, señalándose que el Estado en el Derecho Tributario, se halla en una posición diferente a la clásica relación jurídica de un deudor y de un acreedor en el derecho privado. Se trata de situaciones jurídicas peculiares, porque un Estado, si es de Derecho no debe en su derecho tributario, renunciar a separar las funciones diferentes referidas al dictado de una norma, a su realización de la satisfacción de su pretensión⁹.

Cabe asignarle al principio, una función complementaria, cronológicamente posterior a la instauración de las soluciones legales especiales, que consiste en su protección, frente a pretensiones de aplicar las soluciones generales o las dadas a otras situaciones jurídicas reguladas por otras ramas jurídicas, que sustancialmente presentan diferencias con las reguladas por la ley especial.

La autonomía de una rama jurídica y en especial del Derecho Tributario Material, es un instrumento a utilizar para alcanzar la debida inteligencia de la norma legal tributaria, especialmente de aquéllas normas generales que regulan a los tributos que se hallan contenidas en el Código Tributario, lo que simultáneamente supone la imposición de límites a la libertad del intérprete, para buscar y utilizar soluciones contenidas en normas legales pertenecen a otras ramas del derecho, aunque ostenten similar jerarquía normativa que las tributarias.

Por especialidad, esas normas que pertenecen a otras ramas jurídicas, deben ceder frente a la regulación establecida por el legislador tributario para determinadas situaciones jurídicas de naturaleza tributaria, restricción en la que se basa el respeto por la autonomía de la rama respectiva. Las normas tributarias tienen preeminencia en materia tributaria frente a las de otras ramas jurídicas.

La protección de las soluciones especiales tributarias se protege con el principio de la autonomía del Derecho Tributario Material¹⁰, y con soluciones expresas de derecho común¹¹.

⁹ Albert Hensel (2004) Derecho Tributario, Nova Tesis, Rosario Argentina, p. 93.

¹⁰ Principio recibido por los artículos 4, 5, 6, 14 incisos 2° y 3°.

3.- El principio de imparcialidad como peculiaridad de la relación jurídica obligacional tributaria.-

En esa relación jurídica, el Estado debe actuar de una forma muy especial, esto es, imparcialmente¹², no concibiéndose que actúe como una parte cualquiera, pues sus funcionarios, como meros mandatarios del Estado, no ostentan intereses propios, sino que deben cumplir el interés debido¹³.

El principio de imparcialidad es otro de los principios cardinales del procedimiento administrativo, que deriva de la condición instrumental de la Administración, que se halla exclusivamente al servicio del bien común a través del cumplimiento de su fin específico (fin debido) y del principio de igualdad¹⁴.

Cabe señalar el carácter público de la Administración acreedora, obligada a regirse por un deber de aplicación objetivo de las normas tributarias, en lugar de comportarse de acuerdo a un criterio patrimonial propio y característico de un acreedor privado. Su objetivo debe ser contribuir a la realización de la justicia tributaria y no a la consecución de objetivos patrimoniales propios de las organizaciones privadas¹⁵.

Este principio de preceptiva actuación imparcial del Estado, constituye una de las más significativas diferencias que presenta la relación

¹¹ Código civil, artículo 1216 en la redacción dada por la ley 16.603 y Código de Comercio, artículo 1026 en la redacción dada por el artículo 27 de la ley 17.292.-

¹² Decreto 500/1991 artículo 2 literal a).

¹³ I) Enrique Sayagués Laso (1963) Tratado de Derecho Administrativo, t. 1 p. 148; II) Juan Pablo Cajarville Peluffo (2007) Sobre Derecho Administrativo, t. II. p.188 a 190, ese fin debido puede estar explícitamente en las normas en cuestión, pero con más frecuencia aparecerá sólo implícitamente. Siendo así, la actuación en pos del fin debido y la idoneidad cualitativa y cuantitativa de lo dispuesto para lograrlo, son aspectos de la adecuación administrativa a la Regla de Derecho; A nuestro juicio, la imparcialidad de la Administración en general, es concebida desde dos puntos de vista. Primero como un instrumento o como un medio para servir con objetividad los intereses generales y no los de un partido, grupo o fracción política o el de sus funcionarios, comprendido en las metas de recaudación negociadas con el Ministerio de Economía y Finanzas. Desde un segundo punto de vista, no sólo es un concepto referido institucionalmente a la Administración sino que alcanza a la actuación funcional de sus funcionarios y de los peritos que puedan tener participación en los procedimientos administrativos de la Administración Tributaria.

¹⁴ Augusto Durán Martínez (2010) Casos de Derecho Administrativo, volumen VI p. 147/p.148 no es un principio “puesto” sino “supuesto”, ya que el Poder Ejecutivo no lo creó ni constituyó sino que es reconocido, pues deriva de la personalidad humana, ostentando por lo tanto naturaleza supra constitucional.

¹⁵ Addy Mazz (2012) Código Tributario, actualizado, La Ley, p. 175.

jurídica tributaria frente a otras pertenecientes a otras ramas y uno de los elementos diferenciadores más importantes, entre ambas partes de la relación jurídica tributaria.

Constituye una de las peculiaridades que caracteriza a la relación jurídica tributaria respecto de otras relaciones jurídicas obligacionales, y justifica la aplicación del principio de la autonomía del Derecho Tributario Material, consagrando soluciones propias y diferentes al resto del Derecho Obligacional.

Lo que pone además el acento en los principios de legalidad y de tipicidad y subsunción en la regulación de los modos de extinción de las obligaciones tributarias y en especial, de la prescripción tributaria.

4.- Concepto de prescripción.-

Es la pérdida del derecho de la Administración al cobro de los tributos, de las sanciones y de los intereses, acaecida por el no uso de dicho derecho durante determinado lapso, establecido en forma pre-ordenada en la ley, sin que dicho plazo se hubiere interrumpido o suspendido.

Halla fundamento en la seguridad jurídica como motor esencial de la libertad negocial, base del desarrollo económico.

Su regulación por ley constituye un estatuto de orden público, de carácter imperativo e irrenunciable para ambas partes de la relación jurídica tributaria, donde la única voluntad con incidencia sobre el vínculo jurídico personal es la del legislador

5.- Forma en que opera la prescripción tributaria.-

La prescripción no opera como excepción en un proceso, no extingue la acción procesal de cobro sino el derecho de crédito, que es titular el sujeto activo¹⁶.

¹⁶ El derecho positivo aplicable es el **I)** artículo 28 del Código Tributario que no hace referencia alguna a su recepción como excepción; **II)** el artículo 38 del Código Tributario, hace referencia a la extinción del derecho al cobro de los tributos; **III)** el artículo 152 de la ley 16.713 que faculta y obliga al BPS a la declaración de prescripción; **IV)** el artículo 7 de la Ley 18.788 que establece el deber de invocar de oficio la prescripción por los funcionarios de la Administración tributaria. **V)** Si lo que prescribe es el crédito tributario no corresponde aplicarle por analogía las normas del Código Civil que contemplan únicamente la pérdida de la acción procesal.

La consecuencia de esta afirmación, es que puede invocarse en vía administrativa, sea como defensa o como derecho de petición ante la Administración y que existe el deber y no sólo el poder, de la Administración de declararla cuando se ha configurado¹⁷.

La prescripción opera ipso jure, esto es, por mero transcurso del tiempo requerido por el legislador y los actos administrativos que la declaran, lo hacen respecto de una realidad preexistente.

6.- La renuncia a la prescripción consumada

Nos limitaremos a considerar la hipótesis de renuncia de la prescripción consumada, pues nuestro derecho no regula la renuncia anticipada a la prescripción en curso.

Una vez verificado el término de prescripción tributaria, lo que ocurre un día concreto y perfectamente determinable, ningún acto o hecho del sujeto pasivo (pago, solicitud de convenio de facilidades de pago, convenio de pago, reconocimiento expreso e inequívoco) ni del sujeto activo (acto interruptivo tardío) puede resucitar la obligación tributaria que prescribió, ipso jure.

Nuevamente cabe invocar la naturaleza jurídica de normas de orden público que presentan las normas tributarias, por lo que la renuncia efectuada carece de efectos jurídicos para “*resucitar*” una obligación tributaria extinguida.

La peculiaridad tributaria que corresponde proteger con el principio de la autonomía del Derecho Tributario Material, es la forma ipso jure que opera la prescripción, esto es, por mera voluntad del legislador. La voluntad no tiene en el Derecho Tributario la misma incidencia jurídica, importando sólo la del legislador.

El deber del sujeto activo de declarar la prescripción, por la propia incompatibilidad que ello supone, impide que se pueda invocar la existencia de un vacío normativo en materia de Derecho Tributario, que lo autorice a recurrir al artículo 1189 del Código Civil, como norma jurídica subsidiaria¹⁸.

¹⁷ Ley 18.788 artículo 7, aplicable no sólo a la DGI como dice su texto sino a todo acreedor tributario o paratributario, por integración analógica.

¹⁸ Código Tributario, artículo 14 inciso 2°.-

Cabe invocar el principio de la autonomía del Derecho Tributario Material, pues existen dos normas legales que constituyen normas expresas, que cabe proteger con dicho principio general.

La primera alude a "*períodos no prescriptos*" obstaculizando la compensación con las deudas tributarias liquidadas o determinadas de oficio por la Administración¹⁹.

La segunda se ubica en el elenco de actos interruptivos del término de prescripción, y refiere a la consignación total o parcial de la deuda, "*cuando ella proceda*" que refiere a la vigencia de la deuda, esto es, a la obligación no prescripta.

La referencia a "*cuando ella proceda*" en la interrupción del término de prescripción, indica que un pago o consignación de la deuda, efectuado con posterioridad a la verificación del término, debe ser considerado siempre indebido porque no procede

7.- Los plazos de prescripción aplicables.- El plazo de principio en materia tributaria.-

El Código Tributario pretendió uniformizar los plazos de prescripción de los diversos impuestos, cumpliendo uno de los objetivos perseguidos con su instauración²⁰.

Dicho objetivo de uniformización, se cumple con la instauración de dos plazos de prescripción, uno de principio de 5 años, y otro plazo de prescripción ampliado, sólo aplicable a las situaciones jurídicas consideradas por el legislador a texto expreso²¹, solo aplicables al primer plazo de prescripción, puesto que después de interrumpido el plazo, el acreedor tributario indudablemente ya tiene conocimiento de la existencia del tributo, lo que no justifica su ampliación.

¹⁹ Código Tributario, artículo 35.

²⁰ I) Nelly Valdés de Blengio (1997) Prescripción de tributos y sanciones, en Revista Tributaria N° 140 p. 603: II) Mensaje del Poder Ejecutivo a la Asamblea General y Mensaje al Consejo de Estado, véase en Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco (2005) Código Tributario, comentado y concordado, FCU, p. 51 y p. 64.

²¹ Código Tributario, artículo 38 N° 1 inciso 2°.

Además de su eventual aplicación en el plazo original de prescripción, el plazo de principio²² de 5 años, resulta aplicable a todos los plazos de prescripción, que nacen de la verificación de un acto interruptivo de alguna de las dos partes de la relación jurídico tributaria. Lo que ha sido declarado tanto por el TCA como por la Justicia Ordinaria²³. En cambio, el plazo ampliado, que regula situaciones puntuales y excepcionales, de aplicación exclusiva al primer plazo de prescripción, por su carácter excepcional resulta de interpretación estricta²⁴.

Los términos de prescripción se reducen en los casos de verificarse un acuerdo tributario para el levantamiento del secreto bancario²⁵, con independencia de que lo otorgue o no la Administración. Si se verifica el pedido de la Administración y el contribuyente otorga la autorización irrevocable referida en la ley, no se está ante una situación de discrecionalidad de la Administración, sino frente a una actividad reglada, pese al “*podrá*” utilizado por el legislador por lo que corresponde realizar una interpretación correctiva²⁶, eliminando la incompatibilidad normativa, porque siempre será preferible la interpretación de la norma legal que resulte más adecuada a la Constitución y a la legitimidad de la ley en cuestión.

8.- Crítica a la tesis del vacío normativo en el artículo 39 del Código Tributario.-

El Código Tributario enumera taxativamente los medios de interrupción²⁷. Entre ellos no aparece la sentencia de condenación en

²² TAC 7°, sentencia 26/2008, publicada en LJU caso 15.747.-

²³ **I)** TCA s. 571/2010; **II)** TCA, s. 374/2009, **III)** TCA, s. 873/2010, **IV)** Juzgado Letrado de Young 2° turno, s. 17/2007; **V)** TAC 7°, s. 26/2008, confirmatoria de la de primera instancia; **VI)** Juzgado Letrado de Paysandú 6° Turno, s. 48/2011 “por regla general las obligaciones tributarias prescriben a los cinco años”.

²⁴ TCA, sentencia 389/2010

²⁵ **I)** Ley 18.083 artículo 53; **II)** Nelson Hernández, ex Director General de Rentas en una Comisión de la Cámara de Senadores, Comisión de Hacienda, versión del 2 de setiembre de 2010, Carpeta 181/2010, Distribuido 330, p. 18, reconoció que se había aplicado una sola vez desde su instauración en julio de 2007 por la ley 18.083.

²⁶ Norberto Bobbio (1987) Teoría General del Derecho, Editorial Temis Bogotá, Colombia, p. 200/201 que define la interpretación correctiva como aquella forma de interpretación que pretende eliminar parcialmente una norma, estableciendo una ligera modificación o corrección que lo haga compatible con la Constitución. Agrega que es estricto deber del intérprete, antes de acudir a la interpretación abrogante, intentar otra vía para que la norma jurídica tenga sentido, debiendo considerar que hay un derecho a la existencia de la norma que no puede ser negado, desde que la misma ha sido promulgada.

²⁷ Código Tributario, artículo 39

el proceso ejecutivo tributario. Por lo tanto, no existe un vacío normativo, sino la voluntad legislativa de no haber elegido ese acto jurídico para otorgarle la virtualidad interruptiva del término.

Existen otros actos que podían haberse incluido en dicho elenco. Pero no lo fueron por lo que no cabe utilizar la integración analógica como método porque no existe ni vacío ni laguna. El fundamento es el principio de la autonomía del Derecho Tributario Material.

Por ello, no compartimos que el plazo de prescripción que se inicia al otro día del emplazamiento en el proceso ejecutivo tributario sea de 20 años²⁸.

Esa interpretación vulnera el principio de la autonomía del Derecho Tributario Material y contraría además la solución expresa adoptada por el legislador tributario en el artículo 39 del Código Tributario, la del legislador civil por el artículo 1216 en la redacción dada por la ley 16.603 que expresamente dispone "*sin perjuicio de lo que al respecto dispongan las leyes especiales*", esto es, que se despejan todas las dudas del intérprete, pues el legislador civil establece que ese término genérico de prescripción extintiva en el derecho común, es sin perjuicio de lo que al respecto dispongan las leyes especiales, entre las cuales indudablemente se halla el Código Tributario²⁹.

También la interpretación de que el plazo de 20 años, contraría el inciso final del artículo 1026 del Código de Comercio en la redacción dada por el artículo 27 de la ley 17.292 pues el plazo que corre a partir de la sentencia de condenación resulta expresamente limitado en su ámbito de aplicación exclusivamente a la ejecución de títulos valores, cuya naturaleza jurídica resulta sustancialmente diferente a las resoluciones firmes en materia tributaria.

Asimismo esta interpretación que lleva a 20 años el plazo de prescripción, además de no contar con recepción legal expresa en norma tributaria, contraría el artículo 38 del Código Tributario, que no formula distinción alguna respecto de que esos derechos de crédito fiscal hayan sido reconocidos o no por sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada. Nada impide que esa sentencia liminar en el juicio

²⁸ Código Civil, artículo 1216

²⁹ Juzgado Letrado de Primera Instancia de Young de 2º Turno, sentencia 17/2007 de 20 de julio de 2007 a cargo de la Dra. Karina Martínez, publicada en LJU c/15.747.

ejecutivo tributario no pueda ser revisada en su legitimidad mediante la promoción del juicio ordinario posterior³⁰.

El legislador establece un orden jerárquico de normas y de principios del que el intérprete no debe apartarse en su búsqueda de la solución normativa. El primer orden es el de "las disposiciones de este Código o por las particulares sobre cada materia". El segundo orden, al que sólo se puede acceder "supletoriamente" son "las normas análogas y los principios generales de derecho tributario". En este segundo orden o escalón, entre los principios generales de Derecho Tributario se halla el principio de la autonomía del Derecho Tributario Material, al que corresponde acudir prioritariamente, es decir, con preferencia al orden siguiente, requiriendo el legislador tributario que sean excutidos los dos órdenes anteriores, pues el tercer orden, también resulta de aplicación supletoria en tanto el legislador refiere "en su defecto", a "los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines".

El intérprete no debe apartarse del orden preceptivo regulado por el legislador y saltar sin mayores explicaciones, por encima de los dos primeros órdenes previstos por el legislador tributario, y dirigirse directamente al tercer orden, aplicando soluciones de derecho común, cuando el legislador tributario requirió a texto expreso que se trate de "ramas que más se avengan a su naturaleza y fines".

No corresponde a derecho y contraría la Regla de Derecho, que el intérprete sustituyéndose ilegítimamente al legislador agregue al elenco expreso de actos jurídicos interruptivos del término de prescripción, que fueron establecidos por el artículo 39 del Código Tributario, otros actos jurídicos que no han sido tenidos en cuenta por la ley tributaria, por la vía de la mera invocación de una integración analógica ilegal.

9.- La intimación judicial.-

El Código Tributario contiene en ese elenco de actos interruptivos una remisión expresa a los demás medios del derecho común.

Dicha remisión no debe ser entendida efectuada a las normas del derecho común. No cabe confundir medios de interrupción que se hallan contenidos en normas, con una remisión a las normas del derecho común.

³⁰ Código General del Proceso, artículo 361.

Dicha remisión a los medios de interrupción hace aplicable en materia tributaria la interrupción que se verifica mediante la intimación judicial de pago, lo que puede verificarse antes de que se cumplan los 5 años del término de prescripción, con pleno efecto interruptivo del término³¹.

10.- El acta final de inspección.-

Se trata de un informe que finaliza la actuación inspectiva. De ahí que se haya denominado final, debe ser la última palabra durante el procedimiento inspectivo.

Esta acta debe ser informada y notificada al administrado o sujeto pasivo, sea en calidad de contribuyente o de responsable, tal como lo ha sostenido la doctrina³² y la jurisprudencia del TCA³³, que exigen que se le informe los resultados de dicha actuación administrativa. El informe no debe limitarse al resultado cuantitativo, tal como ocurre con el formulario 3/196, sino que los principios de defensa y de contradicción requieren que se conozca cómo se arribó al resultado cuantitativo. Por ello este aspecto del cómo debe emanar “in continente” de este acto administrativo. Asimismo debe existir una imputación³⁴ o como ha sostenido el TCA, una pretensión de la Administración, concreta, que resulte perfectamente comprensible y detallada³⁵ porque de lo contrario, no se podría defender frente a lo desconocido, para que se pueda verificar la garantía del debido procedimiento.

El legislador estableció que el acta deberá establecer por períodos, cada uno de los impuestos³⁶, pero el decreto reglamentario, agregó

³¹ César Pérez Novaro (2005) Modos de extinción de la obligación tributaria, FCU, p. 59

³² Rafael Noboa (1962) Prescripción y régimen punitivo en derecho fiscal, 2ª Semana Tributaria, Boletín del Instituto Uruguayo Derecho Tributario, Nº 14 p. 25.

³³ TCA, sentencias 628/2008, 477/2008 y 326/2008

³⁴ Pacto de San José de Costa Rica, artículo 8.2 literal b).

³⁵ TCA, sentencias 658/2011 y 771/2011. En esta última sentencia, el TCA hace primar la sustancia por sobre las denominaciones o las formas.

³⁶ Ley 18.788 artículo 6..

las conclusiones primarias³⁷, y posteriormente el legislador volvió a modificar la disposición agregándole que se trata de la liquidación que efectúa el equipo inspectivo, como un monto en vías de determinación³⁸.

Esta recurrente modificación legal no puede interpretarse imponiendo una limitación al derecho de recurrir dicho acto administrativo, porque la Constitución no lo hace, tal como fue declarado por el TCA, en la sentencia 444/2005, donde el consentimiento del recurrente no impidió el ejercicio de ese derecho constitucional.

Si la sustitución efectuada por el legislador hubiera perseguido impedir el irrenunciable derecho de recurrir del sujeto pasivo, ese objetivo no se ha logrado con el nuevo texto legal, porque se trata de un derecho de raigambre constitucional, que es inherente a la personalidad humana y por tanto, irrenunciable en la vía administrativa, tal como se sostuvo por el TCA en sentencia 112/2008.

Si la sustitución legal pretendió señalar que el crédito contenido en el acta final de inspección no es un acto administrativo de determinación tributaria, el nuevo texto legal no es óbice de que dicha manifestación de voluntad de la Administración sea un acto verdadero acto administrativo, que es productor de efectos jurídicos directos e inmediatos y por lo tanto susceptible de causar lesión jurídica al administrado, por lo que, resulta procesable en la vía contencioso anulatoria.

Por todo lo cual, debe considerarse que nada ha cambiado respecto del ejercicio de los derechos de recurrirlo por parte del administrado.

11.- Conclusiones.-

1.- El principio de la autonomía del Derecho Tributario Material, es un protector de las soluciones expresas tributarias.

2.- La prescripción opera de pleno derecho y por tanto ningún acto resucita a la obligación tributaria luego de verificado el término de prescripción.

³⁷ Decreto reglamentario 342/2011

³⁸ Ley 18.834 artículo 273.

3.- El plazo de principio es el de 5 años el que se aplica exclusivamente cuando el inicio del plazo tiene por fuente un acto interruptor de la prescripción.

4.- La intimación de pago luego del decreto liminar constituye un acto interruptivo válido del término de prescripción.

5.- El plazo aplicable a los créditos ejecutados en juicio ejecutivo tributario, luego de adquirir ejecutoria, es de 5 años. No existe vacío normativo y no es aplicable el plazo de 20 años establecido en el derecho común exclusivamente para la ejecución de títulos valores.

6.- El acta final de inspección debe ser informada estableciendo como fue calculada para tener efecto interruptivo del término.

7.- La modificación establecida por el artículo 273 de la ley 18. 834 no impide idóneamente la defensa recursiva del sujeto pasivo.