



UNIVERSIDAD DE MONTEVIDEO
Facultad de Derecho

“PRESCRIPCIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO URUGUAYO”

**ALISON MENA TROITIÑO
JAVIER AGUIRRE BADIN**

Tesis

MASTER EN DERECHO Y TÉCNICA TRIBUTARIA

**Tutor Académico Cr. Juan Manuel Núñez Odriozola
Montevideo, Noviembre 2012.**

AGRADECIMIENTOS

Este trabajo es el resultado de muchos meses de estudio, investigación, dedicación y esfuerzo, al enfrentarnos a la ardua tarea de acercarnos a temas que generalmente no son tratados por nuestra profesión, pero que necesitamos comprender a la luz de la tarea realizada diariamente. Queremos manifestar nuestro más profundo agradecimiento a todos los que hicieron posible que culmináramos con este cometido.

En primer lugar, agradecer a nuestros docentes de la Universidad de Montevideo, que nos proporcionaron un nuevo enfoque educativo, cambiando la manera de enfrentarnos al estudio, despertando un nuevo interés sobre el conocimiento, enriqueciéndonos como profesionales y como personas.

En segundo lugar, el agradecimiento a nuestro tutor no solo por sus muchos aportes, su paciencia, e interés manifestado, sino por sobre todas las cosas, por el compromiso asumido que redundaron en que hoy podamos terminar nuestra tesis.

Gracias también a todos nuestros compañeros de la Dirección General Impositiva, que de una u otra manera colaboraron con nosotros, respondiendo un sin fin de interrogantes que se nos planteaban a medida que íbamos avanzando en el desarrollo de nuestra tesis.

Finalmente, a nuestras familias que nos han brindado su apoyo incondicional, comprendiendo nuestras ausencias, y dándonos la fuerza y el valor para llegar a culminar nuestro proyecto, especialmente a Elina, Pablo y Gonzalo.

INDICE DE TESIS

INTRODUCCION.....	pág.4
Capítulo 1: GENERALIDADES.....	pág.6
1. Ámbito de aplicación.....	pág.6
2. Integración.....	pág.6
3. Concepto.....	pág.7
4. Principios o fundamentos.....	pág.9
5. Objeto.....	pág.11
6. Plazo.....	pág.12
7. Ampliación de plazo.....	pág.14
7.1 Cuando se haya incurrido en defraudación.....	pág.15
7.2 Cuando no se cumplan con determinados deberes formales y obligaciones	pág.17
7.2.1 Cuando no cumpla con la obligación de inscribirse.....	pág.17
7.2.2 Cuando no cumpla con la obligación de denunciar el acaecimiento del hecho generador.....	pág.19
7.2.3 Cuando no cumpla con la obligación de presentar las declaraciones juradas.....	pág.22
7.3 Cuando el tributo es determinado por el organismo recaudador, y este no tuvo conocimiento del hecho.....	pág.26
8. Reducción de plazo: Prescripción abreviada.....	pág.27
9. Inicio del cómputo.....	pág.30
10. Efectos.....	pág.32
10.1 Extinción de la obligación tributaria.....	pág.32
10.2 Extinción de obligaciones accesorias (sanciones e intereses).....	pág.35
10.3 Extinción de los deberes formales de los sujetos pasivos	pág.36

10.4 Extinción de las facultades de control e investigación de la Administración Tributaria.....	pág.36
10.5 Extinción de obligaciones de terceros.....	pág.38
Capítulo 2: INTERRUPCION.....	pág.39
1. Causales.....	pág.39
1.1 Acta final de inspección.....	pág.40
1.2 Notificación de la resolución del organismo competente de la que resulte un crédito contra el sujeto pasivo.....	pág.42
1.3 Reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor.....	pág.43
1.4 Cualquier pago o consignación total o parcial de la deuda, cuando ella proceda.....	pág.44
1.5 Emplazamiento judicial.....	pág.44
1.6 Por todos los demás medios del derecho común.....	pág.45
2. Efectos.....	pág.45
3. Comienzo del nuevo plazo.....	pág.45
Capítulo 3: SUSPENSIÓN.....	pág.50
Capítulo 4: DECLARACION o ALEGACION.....	pág.56
Capítulo 5: CRITERIOS APLICADOS POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA POR FALTA DE NORMATIVA ESPECIFICA EN LA MATERIA.....	pág.60
1. La aplicación del Art. 1º del Decreto No. 289/2004.....	pág.60
2. La extensión del plazo y cómputo del mismo luego de acaecida la interrupción de la prescripción de tributos.....	pág.63

3. El pago del tributo luego de operada la prescripción se considera renuncia de la misma.....	pág. 64
3.1 Renuncia de la prescripción.....	pág. 64
3.1.1 Renuncia tácita.....	pág. 65
4. El plazo de prescripción aplicable a partir de que una Sentencia Judicial pasa en autoridad de cosa juzgada.....	pág. 66
5. El plazo de prescripción aplicable en caso de Declaración Jurada presentada fuera de plazo.....	pág. 67
6. Los efectos de la interrupción del plazo de la prescripción en relación a los Responsables Solidarios.....	pág. 69
7. El plazo de prescripción de los recargos.....	pág. 72
Capítulo 6: CONCLUSIONES	pág. 74
Anexo: ACTA FINAL DE INSPECCION.....	pág. 78
BIBLIOGRAFIA.....	pág. 82

INTRODUCCION

El presente trabajo describe el instituto de la prescripción en el Derecho Tributario Uruguayo, y encuentra respuestas a aquellos temas vinculados que plantean dudas o interrogantes.

La normativa objeto de estudio se encuentra regulada en los artículos 28, 38, 39 y 40 del Código Tributario Uruguayo. El Art. 28 refiere a la prescripción como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria y los artículos del 38 al 40 realizan un delineamiento en términos generales de la prescripción. El Art. 38 establece al término general de la misma, (5 años), así como cuales son las causales de extensión del plazo, (10 años). El Art. 39 detalla las causales de interrupción y el Art. 40 las de suspensión. Sin embargo, con la mera lectura de estos artículos, no puede comprenderse la aplicación de todo el instituto, debido a que existen vacío legales, los cuales intentaremos subsanar.

Es debido a lo anterior, que este trabajo pretende aclarar algunas de estas dudas, bajo la luz de la postura de la Dirección General Impositiva, aunque la doctrina difiera o no, con ésta, acotando así el análisis.

Con el fin de realizar nuestra investigación, se efectuó un relevamiento y análisis de la normativa vinculada, de artículos doctrinarios de diferentes revistas y libros, así como también jurisprudencia relacionada.

La metodología utilizada fue la de investigación documental y testimonial.

Una limitación a considerar, es que no se cuentan con datos estadísticos con referencia a este tema.

El lenguaje empleado intenta ser simple a los efectos de facilitar la comprensión de quienes no manejan específicamente terminología jurídica.

Para el mejor entendimiento de las situaciones analizadas, se incluyen, cuando corresponde, casos de análisis práctico que llamamos "ejemplos".

Sumado a lo anterior, desarrollamos el tema, abordando los capítulos de manera de entender en general a la prescripción en sí misma, su interrupción y su suspensión y el momento de su alegación. Se tuvo especial atención en los cambios normativos que afectan las circunstancias por las cuales la prescripción puede ser alegada.

Seleccionamos este tema para elaborar la presente tesis, porque los Art. 38 a 40 del Código Tributario planteaban algunos vacíos legales, de importancia, que despertaron nuestra curiosidad e incertidumbre, como ser el procedimiento para que la prescripción sea declarada y lo referente a que sucede con la ampliación del plazo de prescripción cuando un contribuyente presenta en forma tardía una o varias declaraciones juradas. Una vez finalizado el presente trabajo pudimos dar respuesta a estas dos interrogantes.

Sin embargo, nos llamó poderosamente la atención muchos otros inconvenientes que se fueron vislumbrando al intentar aplicar la prescripción tributaria, siendo que el CTU no contiene norma expresa que los regule.

Capítulo 1: GENERALIDADES

1. Ámbito de aplicación

Según el Art. 1 del Código Tributario Uruguayo¹, el mismo es aplicable a todos los tributos con excepción de los aduaneros y los departamentales. Y a las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales, salvo disposición en contrario

El instituto de la prescripción tributaria se encuentra en el Código Tributario, por lo tanto, lo analizaremos circunscriptos en el ámbito de aplicación del mismo.

2. Integración

Según el Art. 5 del CTU, a las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones del código o por las particulares de cada materia, se le deben aplicar normas análogas y principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

Por lo tanto, cuando nos enfrentamos a vacíos legales en la prescripción tributaria (que se encuentra regulada en el CTU) los mismos deben integrarse primero considerando normas análogas y principios generales de derecho tributario, y en caso de que aún persistiera el vacío deben considerarse las

¹ En adelante referimos al Código Tributario Uruguayo como CTU.

normas del Código Civil² que regulan la prescripción en materia civil.

3. Concepto

El CTU no posee una definición de prescripción tributaria.

El Art. 28 del CTU refiere a los modos de extinción de la obligación tributaria realizando un listado taxativo de los mismos sin establecer ninguna condición necesaria para que sean aplicados, dentro de los cuales menciona específicamente a la prescripción, entre otros.

Realizando una lectura textual del Art. 28 podría concluirse, que la prescripción es un modo en sí mismo de extinguir la obligación tributaria, al igual que el pago, la compensación, la confusión y la remisión.

El Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967³, que ha sido base y guía de nuestro CTU, establece en su Art. 55 que "*El derecho de la Administración tributaria de determinar la obligación y exigir su pago con los intereses correspondientes prescribe a los _____ años...*". O sea, tampoco encontramos en el MCTAL una definición de prescripción.

² En adelante referiremos al Código Civil como CC.

³ En adelante referiremos al Modelo de Código Tributario para América Latina como MCTAL. El MCTAL ha sido realizado por 3 juristas tributaristas muy destacados, el Dr. Carlos María Giuliani Fonrouger, el Dr. Rubens Gomes de Souza y Dr. Ramón Valdés Costa. La realización de este proyecto fue encomendado por el Comité de Alternos del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos (OEA) y por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID). En este modelo se pretendieron establecer los principios fundamentales de Derecho Tributario y cumplir con la finalidad de sistematizar y eliminar discrepancias, tratando de armonizar y obtener un equilibrio entre las relaciones jurídico-tributarios, siendo lo suficientemente flexible, para que pueda ser adaptado por cada nación de acuerdo su estructura estatal y orden jurídico.

Asimismo el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ⁴ de 1997 ⁵ trata a la prescripción en su Capítulo VI, no realizando una definición de la misma. En su Art. 42 se establece: "Prescribirán a los ___ años los siguientes derechos y acciones:

- 1) *El derecho de la Administración para determinar la obligación con sus recargos e intereses;*
- 2) *La acción para imponer sanciones tributarias;*
- 3) *La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de las sanciones impuestas; y*
- 4) *El derecho a la devolución de pagos indebidos o saldos a favor de los sujetos pasivos"*

La prescripción tributaria no se encuentra definida en el CTU, tampoco en el MCTAL, ni en el Modelo de Código Tributario del CIAT.

⁴ En adelante referiremos al Centro Interamericano de Administraciones Tributarias como CIAT.

⁵ Para la elaboración del Modelo se tomaron en cuenta: por un lado, las necesidades normativas verificadas en los países de América Latina a través de las diversas actividades del CIAT y, por otro, antecedentes tales como el derecho tributario positivo de aquellos países y, especialmente, el MCTAL, la Ley General Tributaria de España y la Ordenanza Tributaria Alemana.

Este modelo surge debido a la inadecuación de las distintas leyes tributarias de los distintos países miembros, existiendo una deficiente estructura lógica de las normas, las cuales generan incertidumbre en las relaciones fisco-contribuyentes. La constatación de todas estas circunstancias, motivó la iniciativa del CIAT de propiciar, con los auspicios de la Misión Alemana en este Centro, el desarrollo de un Modelo de Código Tributario, para lo cual se constituyó un Grupo de Trabajo que, inicialmente y con la colaboración del Jefe de aquella Misión, Hans Fuchs, elaboró un proyecto de Modelo de Código Tributario. Este Grupo de Trabajo estuvo integrado por Rubén Aguirre Pangburn, Carlos Dentone, Carlos Esparza, Bernardo Lara Berríos y Claudino Pita, habiéndole correspondido a este último la coordinación de los trabajos en su carácter de Director de Estudios del CIAT. El proyecto de Modelo de Código Tributario del CIAT, así elaborado, fue sometido a la consideración de reconocidos tributaristas que con sus valiosos comentarios y observaciones, permitieron perfeccionarlo. Los tributaristas que aportaron su muy valiosa y reconocida experiencia fueron: Margarita Lomelí Cerezo de México, Alba Lucía Orozco de Colombia, Javier Paramio Fernández de España, Nikolaus Raub de Alemania, Jaime Ross Bravo de Chile y Ramón Valdés Costa de Uruguay. Numerosas observaciones formuladas por estos tributaristas fueron tenidas en cuenta por el Grupo de Trabajo y, en base a ellas se modificó la versión preliminar del proyecto. Además, en la revisión final para la elaboración de la versión definitiva del presente Modelo de Código Tributario, se contó con la colaboración del Jefe de la Misión Española ante el CIAT, Rafael Salinas. Por último, cabe señalar que tratándose de un Modelo de Código Tributario, sus normas pretenden constituir una orientación general para los procesos de reforma legislativa de los países miembros, lo cual significa que en muchos casos para la adopción de los criterios en que ellas se sustentan, deberán adaptarse esas normas al orden jurídico, estructura administrativa y sistema tributario del país que decida aplicarlos.

Para hallar una definición del término "prescripción", es necesario remitirnos al CC, el cual en su Art. 1.188, establece que "la prescripción es un modo de adquirir o extinguir derechos ajenos".

En el caso de la prescripción en general como la define el CC, la misma es un modo tanto de adquirir como de extinguir derechos de otros.

Sin embargo, en materia tributaria la prescripción es solamente un modo de extinguir derechos, jamás de adquirirlos, es por eso que se dice que la prescripción tributaria es extintiva.

La prescripción tributaria extintiva es la pérdida del derecho al cobro de los tributos, sanciones e intereses por parte de la Administración Tributaria por no hacer uso de su derecho durante un determinado periodo de tiempo, el cual es establecido por la ley.

La Administración tiene el derecho al cobro de los tributos en tiempo y forma, pero si no usa ese derecho, acaecido un plazo determinado, lo pierde.

4. Principios o fundamentos

El fundamento de la prescripción lo encontramos en el **principio de seguridad de las relaciones jurídicas**. El mismo elimina la incertidumbre que puede tener un sujeto pasivo con referencia al poder que tiene la Administración de reclamarle un adeudo tributario específico en cualquier momento del tiempo a su absoluta discrecionalidad.

El principio de seguridad jurídica rige para todas las ramas del derecho, el mismo se encuentra consagrado en el Art. 72⁶ de nuestra Constitución de la República.

En relación al derecho tributario, el principio de seguridad jurídica intenta brindar certeza a la relación entre el contribuyente y la Administración.

Con esto queremos decir, que se trata de evitar que el Estado tenga la potestad indefinida en el tiempo de poder reclamar por siempre un tributo al contribuyente, de modo que este no se encuentre obligado a perpetuidad.

Según lo explicita el Tribunal de lo Contencioso Administrativo⁷ en la Sentencia 1202/92, *"...La prescripción tiene un fundamento no ético, sino de orden práctico, basado en la estabilidad y seguridad de las relaciones jurídicas, las que se verían perturbadas si indefinidamente siempre existiera la posibilidad de que el obligado, no obstante el transcurso del tiempo, esté igualmente dispuesto a cumplir una obligación que a su respecto jurídicamente se generó..."*

Por lo tanto, el TCA en esta sentencia adopta como fundamento de la prescripción en materia tributaria al principio de seguridad jurídica.

⁶ Artículo 72: "La enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución, no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno."

⁷ En adelante referiremos al Tribunal de lo Contencioso Administrativo como TCA.

5. Objeto

Artículo 38.- "(Prescripción).- 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; para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio económico."

Ejemplo 1, supongamos que una empresa se encuentra omisa en el pago del Impuesto al Valor Agregado⁸ correspondiente al mes de noviembre del año x por un importe de \$ 100.

Como se desprende de la lectura del Art. 38 del CTU, la prescripción comienza a contarse a partir del 31/12/x y finaliza el 31/12/x+5.

/	/	/	/	/	/	/
Nov x	31/12/x	31/12/x+1	31/12/x+2	31/12/x+3	31/12/x+4	31/12/x+5

Este impuesto se encuentra prescripto el 1/1/x+6.

Cabe destacar, que lo que prescribe según el Art. 38 del CTU es el derecho al cobro de los tributos, el derecho al crédito a favor de la Administración.

⁸ En adelante nos referiremos al Impuesto al Valor Agregado como IVA.

6. Plazo

Como la intención del MCTAL es establecer lineamientos generales, se deja a criterio de cada país la graduación en años de la prescripción y su extensión, para que sus legisladores establezcan los plazos que crean convenientes según cada situación.

Sin embargo, en nota al Art. 55 del MCTAL la Comisión Redactora entendió que los plazos de prescripción deben ser breves y establece 4, 6 y 10 años según los casos.

La referida nota sugiere un término general de cuatro años para determinar y exigir la obligación de pago de los tributos con sus intereses en situaciones normales.

Para el caso en que el contribuyente no cumpla con las obligaciones de: inscripción, declaraciones del hecho generador, presentación de declaraciones tributarias y cuando la determinación es realizada de oficio, se amplía el plazo a 6 años.

Cuando el contribuyente ha ocultado el acaecimiento del hecho generador y/o se ha vuelto intencionalmente insolvente, el plazo se amplía a 10 años.

Cabe destacar, que para el MCTAL la intención o culpa del contribuyente debe considerarse a los efectos de la ampliación de los plazos de la prescripción, por lo tanto, la intención o culpa es considerada un agravante ya que al aumentarse los plazos de la prescripción se genera un perjuicio en contra del contribuyente que no cumplió con sus obligaciones en tiempo y forma.

En nuestro país, el plazo de prescripción en términos generales es de 5 años, el cual puede ampliarse en forma excepcional a 10 cuando se verifica alguna de las causales especialmente enumeradas por el Art. 38 del CTU.

Los plazos de prescripción de 5 o 10 años de nuestro Código Tributario, según sus causales, son relativamente cortos tal como lo sugería el MCTAL.

El alcance de estos plazos encuentra su fundamento en que la Administración Tributaria es siempre la más fuerte de la relación jurídica, que se da entre sujeto activo (Administración) y sujeto pasivo (contribuyente) de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria es la más fuerte, debido a las facultades que le brinda el propio CTU en el Art. 68 (Facultades de la Administración) y la colaboración que puede exigir del contribuyente o de terceros vinculados con éste según el Art. 70 (Obligaciones de los particulares).

Es por lo anteriormente expuesto, que dicho plazo no puede ser excesivamente largo, ya que la Administración tiene amplias facultades de control y fiscalización que la propia normativa le otorga, contando además con la obligación que tiene el contribuyente de colaborar con ésta.

El MCTAL prevé 2 plazos de extensión de la prescripción, graduando el perjuicio en base a la faltas cometidas por el contribuyente. Si éste no ha cumplido con sus deberes formales, dificultando la fiscalización por parte de la Administración, como ser el hecho de no inscribirse o no presentar declaraciones juradas, el plazo se extiende a 6 años, pero si se ha actuado en forma dolosa o culposa, ya sea

ocultando el acaecimiento del hecho generador o insolventándose en forma intencional, para que la Administración no tenga de donde cobrarse, el plazo se extiende a 10 años.

En cambio, el CTU establece una única ampliación del plazo, no diferenciando las situaciones dolosas de las que son incumplimientos formales o conductas negligentes del contribuyente.

7. Ampliación de plazo

El término de prescripción se ampliará a diez años cuando el contribuyente o responsable

- **haya incurrido en defraudación,**
- **no cumpla con las obligaciones de inscribirse,**
- **de denunciar el acaecimiento del hecho generador,**
- **de presentar las declaraciones,**
- **y, en los casos en que el tributo se determina por el organismo recaudador, cuando éste no tuvo conocimiento del hecho.**

La ampliación del plazo de la prescripción no se considera una sanción en si misma, sino un perjuicio para el contribuyente, ya que las sanciones en nuestro CT se encuentran en el capítulo 5 (Infracciones y Sanciones) y en el capítulo 6 (Derecho Penal Tributario).

En estas situaciones donde las tareas de control y fiscalización de la Administración resultan dificultosas, está más que justificada la ampliación del término de prescripción.

Ejemplo 2, supongamos que una empresa se encuentra omisa en el pago del IVA correspondiente al mes de noviembre del año x por un importe de \$ 100.

La prescripción comienza a contarse a partir del 31/12/x y finaliza el 31/12/x+5, siempre y cuando no se extienda el plazo de la misma a 10 años.

El plazo comienza el 31/12/x, como vimos en el ejemplo anterior, pero si se verifica alguna de las causales que lo extienden a 10 años, entonces el mismo finaliza 31/12/x+10.

Este impuesto se encuentra prescripto en este nuevo escenario el 1/1/x+11.

7.1 Cuando se haya incurrido en defraudación

Cuando el contribuyente o responsable haya incurrido en defraudación tenemos que remitirnos al Art. 96 del CTU en donde se establece: *"Defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.*

Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los Funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.

Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando ocurra alguna de las circunstancias siguientes:

A) Contradicción evidente entre las declaraciones juradas presentadas y la documentación en base a la cual deben ser formuladas aquéllas.

B) Manifiesta disconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al determinar el tributo o al producir las informaciones ante la Administración.

C) Exclusión de bienes que impliquen una disminución de la materia imponible.

D) Informaciones inexactas que disminuyan el importe del crédito fiscal.

E) Incumplimiento de la obligación de llevar o exhibir libros y documentación, o existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos.

F) Omisión de extender la documentación requerida por la ley o el reglamento con fines de control.

G) Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.

H) Omitir la versión de las retenciones efectuadas.

I) Omisión de denunciar los hechos previstos en la ley como generadores de tributos y de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes.

Será sancionada con una multa de una a quince veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar.

La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada y de acuerdo a las circunstancias de cada caso".

Podemos concluir, que cuando se verifican los supuestos o causales de defraudación la ampliación del plazo de la prescripción sería correctamente aceptada como un castigo para el contribuyente ya que estamos ante situaciones imputables a dolo del deudor.

Para que estemos frente a defraudación se requiere la tipificación de la misma mediante el dictado de un acto administrativo específico, ya que es la Administración quien determina que existió defraudación tributaria o no.

7.2 Cuando no se cumplan con determinados deberes y obligaciones

En los tres siguientes casos la ampliación del plazo se justifica en que el deudor no ha cumplido con determinados deberes, lo cual tiene como consecuencia que las tareas de control y de fiscalización por parte de la Administración se ven entorpecidas o retrasadas por carecer de determinada información.

7.2.1 Cuando no cumpla con la obligación de inscribirse

En cuanto al deber de inscribirse, podemos decir que es una de las comunicaciones que debe realizarse a la Administración antes de iniciar actividades. El contribuyente debe inscribirse pero luego debe comunicar todas las modificaciones de sus datos registrales, tal como lo establece el Art. 70 lit. b) del CTU que expresa "*Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán:...*

B) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones..."

Estos datos son utilizados por la Administración para poder llevar a cabo sus tareas de control y administración de

los tributos. El contribuyente debe especificar quien es, o sea, su razón social, nombre de titular, socios, directores, apoderados, según el caso; donde va a desarrollar su actividad, domicilio fiscal, domicilio constituido y sucursales o depósitos; su actividad o giro, los impuestos que deberá pagar, etc. A medida que estos datos registrales se modifican, la Administración debe tomar conocimiento de estos cambios, para poder controlar sus créditos fiscales; es por lo anterior, que el contribuyente debe informarlos, ya que la ley lo establece como una obligación.

En cuanto a la **ampliación** de la prescripción, el CTU sólo toma en cuenta la **omisión de la inscripción por parte del contribuyente.**

Si bien ésta omisión es muy importante, consideramos que se debió incluir en el texto de la norma como una causal que amplía el plazo de prescripción a 10 años la obligación de denunciar cada una de las modificaciones con referencia a los datos registrales por parte del contribuyente, los cual son significativos para la Administración Tributaria a la hora de salvaguardar los créditos fiscales.

Es sustancial saber que un contribuyente existe, porque si se le desconoce no se le puede exigir ningún cumplimiento de obligaciones.

Pero también creemos que es importante tomar conocimiento de los cambios en sus datos registrales, no es lo mismo si un director cambia o no, si la empresa se ha mudado de localidad, o incluso de departamento o si ha transformado su actividad comercial en otra, la cual puede estar gravada por otros tributos, hasta puede darse el caso

de que un contribuyente pase de tener una actividad exonerada a una gravada, por ejemplo.

Para poder controlar a los contribuyentes es necesario conocer todos los datos registrales a medida que son modificados, y no solamente tomar conocimiento de su inscripción.

No cumplir con la obligación de inscribirse torna casi imposible la fiscalización, sobre todo en giros donde la empresa se encuentra en movimiento, como ser distribución de bienes o prestación de servicios. Es por esto, que la ampliación del plazo puede llegar a considerarse como una medida leve.

Aumentar el plazo de prescripción a 10 años, es acorde con la gravedad de la omisión de inscribirse por parte de un contribuyente, el cual se mantiene en absoluto anonimato.

7.2.2 Cuando no cumpla con la obligación de denunciar el acaecimiento del hecho generador

Antes de introducirnos en esta causal consideramos apropiado referirnos al Art. 24 del CTU que define al término **hecho generador**.

Según el Art. 24 del CTU: *".- (Hecho generador).- El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación. Se considera ocurrido y existentes sus resultados:*

1º) En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.

2º) *En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable.*"

El hecho generador es el momento en que ocurre cierta circunstancia material, como puede ser una venta de mercadería en plaza o la prestación de un determinado servicio, lo cual ocasiona que a partir de ese momento se configure el nacimiento de la obligación tributaria, en el IVA por ejemplo.

Estas circunstancias o eventos que dan origen a la obligación tributaria se encuentran establecidas en leyes nacionales.

Ejemplo 3, un contribuyente presenta una declaración jurada anual, respecto del IVA (Formulario 2/178) y al declarar las ventas (cada venta es un hecho generador de este impuesto), omite incluir la sumatoria de los importes de las ventas de 2 libretas de boletas de ventas. El organismo recaudador recibe la declaración jurada, pero ésta no contiene la totalidad de la información. No se encuentran denunciados los acaecimientos de todos los hechos generadores, ya que se omiten uno o varios de ellos en cada boleta no incluida en la declaración jurada.

Ejemplo 4, una empresa no tiene en planilla a varios empleados, entonces no realiza por estos los aportes personales ni los patronales correspondientes a la Seguridad Social. Aunque presenta la nómina en fecha al Banco de Previsión Social⁹, lo hace en forma incompleta y no se tienen los datos que originan el acaecimiento del hecho generador

⁹ En adelante referiremos al Banco de Previsión Social como BPS.

por cada uno de los empleados que no se encuentran en planilla.

Ejemplo 5, en la consulta de la Dirección General Impositiva¹⁰ No. 4.541 se pregunta cual es el término de prescripción que extingue la obligación tributaria de pago del Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales¹¹ en relación a un bien adquirido por el modo sucesión que fuera tardíamente incluido en la misma.

Se informa que a pesar de haberse declarado y pagado en tiempo y forma el ITP correspondiente a los bienes inmuebles conocidos por los herederos al momento de la apertura de la sucesión, se advirtió luego, que un bien no había sido incluido. No existiendo intención por parte de los herederos de ocultar el bien anteriormente mencionado.

La Comisión de Consultas interpreta que el hecho generador del ITP es la transmisión de bienes inmuebles, lo que opera en una de sus formas mediante el fallecimiento. Por lo tanto, al no mediar la denuncia de todos los bienes cuya transmisión se produjera en oportunidad de la muerte - denuncia ésta que no puede ser otra que la presentación de la declaración jurada con la inclusión de todos los bienes- el término de prescripción respecto del bien no incluido es de 10 años.

Con relación a los **Ejemplos 3, 4 y 5**, podemos concluir que en todos los casos si bien se presentó la declaración jurada en tiempo y forma y se realizaron los pagos que surgen de las mismas, la información que contenían era incompleta y siempre se omitía el acaecimiento de uno o varios hechos

¹⁰ En adelante referiremos a la Dirección General Impositiva como DGI.

¹¹ En adelante referiremos al Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales como ITP.

generadores. Por lo cual, las respectivas administraciones recaudadoras no contaban con la totalidad de los datos para poder ejercer sus funciones de contralor y fiscalización.

La ampliación del plazo de prescripción cuando no se denuncia el acaecimiento del hecho generador, se justifica mediante la aplicación de un principio general de derecho, al cual hace referencia el Art. 98 del Código General del Proceso¹²: "*al impedido por causa justa no le corre plazo*".

Si se aplicara textualmente este principio cuando la Administración no tenga conocimiento del acaecimiento del hecho generador de un determinado tributo para un determinado contribuyente, la obligación sería imprescriptible ya que la Administración esta impedida de reclamarlo por desconocer su existencia, y por lo tanto, no le corre plazo.

Sin embargo, esto no es aplicable debido a que debe existir seguridad y certeza jurídica entre las partes. Es por eso que la solución que da el CTU a esta situación es una ampliación en el plazo de prescripción desde que el hecho generador ocurre realmente y no desde el momento en que la Administración toma conocimiento del mismo.

7.2.3 Cuando no cumpla con la obligación de presentar las declaraciones juradas

A priori, parece ser una causal muy clara, si el contribuyente no presenta declaraciones juradas, el plazo de prescripción se amplía a 10 años; esto es así, si nunca se presentan declaraciones juradas.

¹² En adelante referiremos al Código General del Proceso como CGP.

Existe un vacío legal, cuando nos encontramos ante determinadas situaciones, como por ejemplo, cuando el contribuyente presenta algunas de las declaraciones juradas o cuando las mismas son presentadas luego de vencido el plazo.

Cuando una declaración jurada es presentada fuera de plazo se incurre en contravención¹³ y la sanción estipulada, o sea, el monto de la multa, varía si la misma es presentada dentro del mes de su vencimiento, dentro de los dos meses, previendo una sanción máxima a partir del tercer mes, por lo tanto, la sanción es gradual.

Sin embargo, al analizar la presentación fuera de plazo de una declaración jurada nos encontramos ante una incertidumbre total, debido a que el CTU en ningún caso establece si se amplía o no el plazo de prescripción.

Consideramos que no debe recibir el mismo tratamiento un contribuyente que presenta una declaración jurada a los 10 días de su vencimiento, de otro que lo haga a los 4 años por ejemplo.

¹³ Durante el año 2012. Res. D.G.I. 024/012 de 13.01.2012

a) Dentro del primer mes siguiente al del vencimiento \$ 250 (doscientos cincuenta pesos uruguayos), por cada declaración jurada.

Dentro del segundo mes siguiente al del vencimiento \$ 270 (doscientos setenta pesos uruguayos), por cada declaración jurada.

A partir del tercer mes siguiente al del vencimiento, inclusive, \$ 310 (trecientos diez pesos uruguayos), por cada declaración jurada.

b) Contribuyentes sin actividad comprendida en el período declarado.

Por cada declaración jurada, \$ 250 (doscientos cincuenta pesos uruguayos), con un máximo de \$ 710 (setecientos diez pesos uruguayos) para el caso que en cada acto se presente más de una declaración jurada, en las condiciones mencionadas, por parte del contribuyente.

Vigencia: Dto. N° 4657011 de 27.12.011

En la sentencia 155/2004 del TCA publicada en boletín de la DGI No. 373, el plazo de prescripción se amplió a 10 años para un contribuyente que presentó voluntariamente declaraciones juradas casi un año después del plazo establecido para su presentación. El TCA consideró que la presentación voluntaria de declaraciones vencidas no legitima la omisión constatada de presentarlas en tiempo y forma.

El TCA en la sentencia anteriormente citada considera que las declaraciones juradas deben presentarse en tiempo y forma, pero ésta es una interpretación ampliada del texto expreso del Art. 38 del CTU, que solamente manifiesta: "*...no cumpla con la obligación de presentar declaraciones...*" no haciendo referencia al caso en que se presenten en forma tardía.

En principio, parecería prudente considerar que si la declaración jurada es presentada fuera de plazo por el contribuyente, pero presentada al fin, no corresponde ampliar el término de la prescripción, ya que la declaración fue presentada, único requisito necesario según el Art. 38 del CTU.

Otro punto a considerar es que sucede si una empresa presenta la o las declaraciones juradas fuera de plazo mientras se encuentra en inspección por un organismo recaudador.

Entendemos que si una empresa está siendo auditada por algún organismo recaudador en la que se constató que la empresa nunca presentó declaraciones juradas, el alcance de la liquidación de adeudos tributarios realizada por los inspectores actuantes debe ser de 10 años.

La interrogante que se plantea, es que sucede con el plazo de prescripción cuando el contribuyente se pone al día en la presentación de las declaraciones juradas mientras se está desarrollando la actuación inspectiva. En este caso, a la hora de determinar los adeudos tributarios, la empresa se encuentra al día con la obligación de presentar las declaraciones juradas correspondientes y no corresponde ampliar el plazo de prescripción.

El Art. 64 del CTU establece en cuanto a la rectificación de declaraciones juradas lo siguiente: "*Las declaraciones y sus anexos podrán ser modificados en caso de error de hecho o de derecho, sin perjuicio de las responsabilidades por infracción en que se hubiere incurrido. **Las rectificaciones no podrán presentarse en ocasión de inspecciones, observaciones o denuncias**, salvo que de las mismas resultare un crédito a favor del obligado*".

Según el Art. 64 existe la prohibición de **reliquidar** declaraciones juradas durante el transcurso de una inspección, pero dicho artículo no refiere al caso de **presentación** de declaraciones juradas, por lo tanto, se le está permitiendo al contribuyente que está siendo inspeccionado, ponerse al día con las declaraciones juradas que había omitido presentar.

No es necesario distinguir si estamos frente a un contribuyente en proceso de inspección o no, lo único que debe considerarse es si cumplió con la obligación de presentar las declaraciones juradas pertinentes.

7.3 Cuando el tributo es determinado por el organismo recaudador, y este no tuvo conocimiento del hecho

Aunque el organismo recaudador sea quien determina el tributo, el contribuyente debe denunciar siempre algún suceso.

En la actualidad no hay tributos que determine directamente la DGI, ya que el contribuyente debe realizar los cálculos, los pagos y las declaraciones juradas correspondientes que surgen de aplicar la normativa vigente, a cada impuesto en particular, según la materia.

Podríamos retrotraernos en el tiempo, a lo que se llamaba el Impuesto de Patente de Giro promulgado en la Ley 9.173 de 28/12/33, que era un importe anual fijo cuya cuantía dependía de la actividad desarrollada por cada empresa.

Para poder ejemplificar esta causal de ampliación de plazo de prescripción, nos remitiremos al Impuesto a Primaria, recaudado por la Administración Nacional de Educación Pública¹⁴, creado en la Ley 15.809.

Este impuesto grava los bienes inmuebles urbanos y suburbanos cuyo valor real fijado por la Dirección General de Catastro sea mayor a \$ 101.412 a valores del año 2012.

Ejemplo 6, una persona física es propietaria de un terreno en Montevideo, cuyo valor catastral es menor al mínimo no imponible del Impuesto a Primaria, y no paga dicho impuesto ya que no se verifica el hecho generador del tributo.

¹⁴ En adelante referiremos a la Administración Nacional de Educación Pública como ANEP.

Años después, el propietario construye un inmueble en el terreno en cuestión, cuyo valor real supera el mínimo no imponible del Impuesto a Primaria, y el cual no se encuentra regularizado ante la Intendencia Municipal de Montevideo, ni el BPS, tampoco en la Dirección Nacional de Catastro. La ANEP no tiene conocimiento de la existencia de este nuevo inmueble y por lo tanto, no determinará el tributo generado.

Para la situación planteada en el párrafo anterior, cuando el tributo es determinado por el organismo recaudador, y este no tuvo conocimiento del hecho, el inicio del cómputo del plazo de prescripción no queda suspendido en el tiempo, hasta que la Administración tenga conocimiento del mismo, porque tal situación transforma al tributo en imprescriptible.

Debido a que debe otorgarse seguridad a las relaciones jurídicas, la dilatación en el inicio del plazo de la prescripción es inadmisibles, y por eso la solución que da el CTU es la prórroga del plazo de la prescripción a 10 años, pero el plazo comienza en el momento en que ocurre el hecho generador del tributo y no en el momento que la Administración toma conocimiento del mismo.

La que antecede, es la misma solución que se da para el caso en que el contribuyente no declare el acaecimiento del hecho generador, cuando es este quien determina el tributo.

8. Reducción de plazo: Prescripción abreviada

El artículo 53 en las disposiciones varias de la Ley 18.083 en su artículo 53, flexibilizó el secreto bancario a efectos fiscales, modificando los plazos de 5 y 10 años para

la prescripción tributaria, previstos en el Art. 38 del CTU, reduciendo los mismos a 2 y 4 años respectivamente.

Este artículo establece: "**Levantamiento voluntario del secreto bancario.- 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° 15.322¹⁵, 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° 15.322¹⁶, 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 términos de cinco y diez años establecidos por el

¹⁵ El D.L. 15.322, establece: "Artículo 25.- Las empresas comprendidas en los artículos 1° y 2° de esta ley no podrán facilitar noticia alguna sobre los fondos o valores que tengan en cuenta corriente, depósito o cualquier otro concepto, pertenecientes a persona física o jurídica determinada. Tampoco podrán dar a conocer informaciones confidenciales que reciban de sus clientes o sobre sus clientes. Las operaciones e informaciones referidas se encuentran amparadas por el secreto profesional y sólo pueden, ser reveladas por autorización expresa y por escrito del interesado o por resolución fundada de la Justicia Penal o de la Justicia competente si estuviera en juego una obligación alimentaria y en todos los casos, sujeto a las responsabilidades más estrictas por los perjuicios emergentes de la falta de fundamento de la solicitud. No se admitirá otra excepción que las establecidas en esta ley. Quienes incumplieren el deber establecido en este artículo, serán sancionados con tres meses de prisión a tres años de penitenciaría.

¹⁶ El D.L. 15.322, establece: "Artículo 1°.- 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 2°.- 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. Para la aprobación o modificación de las cartas orgánicas y demás normas que rijan la actividad de las instituciones financieras del Estado, se oírá previamente al Banco Central del Uruguay."

artículo 38 del Código Tributario, podrán reducirse a dos y cuatro años respectivamente."

La condición fundamental para que el contribuyente pueda ampararse a esta nueva normativa, es que el secreto bancario sea levantado en todas las instituciones del sistema financiero, brindando dicha información a la DGI, y que la misma acepte realizar el acuerdo.

Una vez efectivizado el acuerdo, la reducción del plazo de prescripción es de un 60% (sesenta por ciento, que surge de $5/5 - 2/5$ o de $10/10 - 4/10$).

Lo que se persigue con esta norma, es obtener información de relevancia tributaria o fiscal de terceros vinculados con el contribuyente que realiza el acuerdo.

En el primer inciso de este artículo, comienza diciendo: "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...", brindándole al organismo recaudador y fiscalizador, DGI, la facultad de celebrar o no el acuerdo. Si DGI considera que la información que podrá obtener de terceros es de utilidad, entonces celebrará el acuerdo, si no, no lo hará. Es una posibilidad que se le presenta a la Administración, ya sea, en el devenir de una actuación iniciada por ésta, o que el contribuyente se presente voluntariamente, ofreciendo datos, con el fin de obtener el beneficio. La última palabra la tendrá DGI, al aceptar o no, la propuesta recibida.

Lo opuesto sucede en el último inciso del mencionado artículo, cuando se establece que "...DGI **podrá** reducir el

término de prescripción...”, se entiende que al existir un acuerdo entre partes el cual está amparado en el principio de buena fe, la DGI está obligada a declarar la abreviación de los plazos de prescripción correspondientes.

Por lo tanto, donde dice “podrá” corresponde “deberá”. De no ser así, no tendría sentido la realización del acuerdo, caso en el cual correspondería preguntar: ¿cuál sería la motivación o el beneficio que llevaría al contribuyente a levantar su secreto bancario si no obtiene la reducción en el plazo de prescripción?

Este artículo no ha sido reglamentado, al momento de la presentación de este trabajo de investigación. Es por eso que se plantean ciertas dudas con referencia al acuerdo fuente del régimen abreviado de prescripción tributaria, como ser ¿cuál es el período de tiempo de información que está sujeta a levantamiento? ¿2, 4, 5, 10 años o cualquier período que solicite DGI para recabar los datos de su interés que crea pertinentes?

9. Inicio del cómputo

En principio, según el artículo 38 del CTU todos los plazos de prescripción comienzan y finalizan los 31 de diciembre de cada año.

Esto facilita la tarea de la Administración Tributaria de controlar y de computar los plazos de prescripción en términos generales.

Para el inicio del cómputo del plazo de la prescripción debe considerarse la generación del hecho gravado y no el

plazo para el pago del mismo, o sea, no se debe tener en cuenta cuando corresponde abonar el tributo, sino cuando éste se genera. En definitiva, el desencadenante del comienzo del plazo es el acaecimiento del hecho generador y no la exigibilidad del mismo.

Ejemplo 7, una empresa cerró ejercicio económico el 30/6/x y generó un saldo de Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas¹⁷ de \$ 500. El plazo para el pago de este impuesto vence el 25/10/x.

Para determinar el comienzo del plazo de prescripción debe tomarse en cuenta el acaecimiento del hecho generador y no el vencimiento para el pago del tributo.

Como el IRAE es un impuesto de carácter anual, que grava utilidades, el hecho generador se produce al cierre del ejercicio económico.

Como el cierre del ejercicio económico es el 30/6/x, el hecho generador se produce ese día.

Entonces, la prescripción comienza a contarse a partir del 31/12 de ese año, o sea, el 31/12/x y finaliza el 31/12/x+5.

En este caso el IRAE se encuentra prescripto el 1/1/x+6. No tomándose en cuenta, en ningún momento, la fecha de vencimiento de pago del impuesto.

¹⁷ En adelante nos referiremos al Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas como IRAE.

10. Efectos

10.1 Extinción de la obligación tributaria

El CTU en su Art. 28 establece que la prescripción tributaria es una forma de extinguir la obligación tributaria, sin embargo, el artículo 38 comienza **"el derecho al cobro de los tributos prescribe....."**.

Por lo tanto, lo que prescribe es el derecho al cobro, o sea, que la Administración pueda reclamar un tributo.

Además, la prescripción debe ser declarada por el organismo recaudador, no opera por el simple paso del tiempo.

Sin embargo, la doctrina en reiteradas oportunidades ha manifestado que la obligación tributaria se extingue por prescripción, con el mero pasaje del tiempo sin requerir declaración expresa de la Administración Tributaria.

En este sentido nos encontramos con expresiones de José Pedro Montero Traibel¹⁸, quien manifiesta que la prescripción extingue la obligación tributaria, declarando: *"...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 recibirlo. Y es más, si lo recibiera, no me cabe ninguna duda de que el*

¹⁸ José Pedro Montero Traibel en Derecho Tributario Moderno, T I, Vol II, pag 143 y 144

contribuyente puede repetir por esa suma en mérito a un pago de lo indebido. Porque efectivamente no debe nada más. En Derecho Tributario no hay obligaciones naturales. Hay obligaciones legales y nada más y cuando éstas se extinguen no hay nada”.

Por eso corresponde preguntarnos, que ocurre si un contribuyente paga en forma voluntaria un tributo cuya vigencia prescribió, ¿se le debería reintegrar la suma abonada?

¿Puede reclamarse la devolución de aportes prescritos ya pagados o convenidos con el BPS? ¿Cuál es la posición de DGI?

El BPS ha sostenido que no tiene la obligación de devolver los tributos prescritos que sean pagados en forma voluntaria.

En efecto, el BPS considera que el pago de una obligación prescrita determina la renuncia a la prescripción por parte del deudor.

Una vez operada la prescripción, el contribuyente se encontrará habilitado para solicitar al BPS que se declare la prescripción de su deuda. Sin perjuicio de que pueda acudir a la vía jurisdiccional.

En este sentido, la jurisprudencia de nuestros tribunales ha declarado ilegítimos los reclamos efectuados por el BPS correspondientes a deudas prescriptas, así como también la práctica de dicho organismo de incluir tributos prescriptos en los convenios de facilidades de pago. Así por ejemplo, en la Sentencia No. 50 del Juzgado

Contencioso 3er Turno de fecha 19/12/2008, se condenó a dicho organismo, a devolver las sumas percibidas en el marco de un convenio de facilidades de pago que incluía adeudos prescritos, sumas que el Juzgado ordenó reintegrar debidamente reajustadas, más los intereses legales.

La posición de la DGI coincide con la que sostiene el BPS, considerando que no corresponde repetición de pago por los tributos abonados luego del término de prescripción.

Como el CTU no menciona a la renuncia de la prescripción o que sucede si el contribuyente realiza un pago luego del plazo de prescripción, DGI ha entendido que debe remitirse, en lo que manifiestan a este respecto, a las normas del CC. Es en este sentido, que el Art. 1.189 del CC, explicita, que no puede renunciarse de antemano a la prescripción, pero sí a la que ya se ha consumado y que la misma puede ser expresa o tácita.

Por lo tanto, DGI considera que cuando un contribuyente realiza un pago de una obligación que se supone prescripta, en realidad está renunciando tácitamente a la misma.

El espíritu de la ley es que la Administración no pueda reclamar indefinidamente un tributo, pero si el contribuyente quiere pagarlo aunque hayan pasado los plazos de prescripción, la Administración lo aceptará, no dando lugar a una devolución ante un reclamo posterior del contribuyente. Se considera que éste renunció a la prescripción en el momento de realizar dicho pago.

¿Qué sucede cuando un contribuyente solicita por medio de un expediente administrativo la declaración de prescripción de determinados tributos por parte del Director General de Rentas, y luego de declarada la misma, abona el importe correspondiente a esos tributos? ¿Este contribuyente, tiene derecho a repetir dicho pago? ¿Cuál es el criterio de la DGI y cuál es su fundamento para no devolver el pago de tributos que se encuentran declarados prescritos?

A nuestro entender, no cambia el hecho de que se haya declarado la prescripción formalmente, si el contribuyente realiza un pago, el mismo no debe ser considerado realizado por error, sino una renuncia tácita a la prescripción tributaria.

10.2 Extinción de obligaciones accesorias (sanciones e intereses)

Artículo 38.-

"...II El derecho al cobro de las sanciones e intereses tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo, salvo en el caso de las sanciones por contravención y por instigación pública a no pagar los tributos, 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".

Extinguida la obligación principal de abonar un tributo, se extingue en consecuencia las obligaciones accesorias como sanciones e intereses.

Ejemplo 8, una empresa se encuentra omisa en el pago del IVA correspondiente al mes de noviembre del año x por un importe de \$ 100.

Como al momento del vencimiento del impuesto, el mismo no fue abonado, a partir de diciembre del año x se generaron multas y recargos.

Sin embargo, al prescribir la obligación principal, IVA de noviembre del año x, el 31/12/x+5, como ya vimos en la Pág. 11, concomitantemente prescriben la multa y la totalidad de los recargos generados desde el vencimiento de pago del impuesto hasta 31/12/x+5. Ya que no tiene sentido que se sigan reclamando sanciones e intereses por un tributo que se encuentra prescrito.

En cuanto al plazo de la prescripción de la contravención y de la instigación pública a no pagar los tributos, sea de 5 años y no de 10 años, se justifica en el entendido de que son sanciones en sí mismas, ya que no se generan ni se cometen, a partir de un determinado tributo.

10.3 Extinción de los deberes formales de los sujetos pasivos

Según lo establecido por el literal C) del Art. 70¹⁹ del CTU los contribuyentes y responsables están obligados a

conservar en forma ordenada libros, documentos y registros durante el término de prescripción de tributos, el cual será 5 o 10 años, según el caso. Pasado este período dicha obligación, también se extingue.

10.4 Extinción de las facultades de control e investigación de la Administración Tributaria

El Art.68²⁰ del CTU confiere amplísimas facultades de investigación y fiscalización a la Administración y no realiza ninguna referencia al período de prescripción de los tributos.

¹⁹ Artículo 70.”-(Obligaciones de los particulares).-Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán:

C) Conservar en forma ordenada los libros y demás documentos y registros durante el término de prescripción del tributo, según lo dispuesto por las normas pertinentes. ...”

²⁰ Artículo 68.”-(Facultades de la Administración).-La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá:

A) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones.

B) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.

C) Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requiera y hasta por un lapso de treinta días hábiles; la medida será debidamente documentada y solo podrá prorrogarse por los órganos jurisdiccionales competentes, cuando sea imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración.

D) Practicar inspecciones en bienes muebles o inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables. Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento.

E) Requerir informaciones a terceros, pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma.

F) Solicitar la constitución de garantía suficiente respecto de los créditos determinados cuyo adeudo esté pendiente.

G) Intervenir o incautarse de los bienes muebles cuando éstos carezcan de los elementos externos de contralor o de las estampillas, sellos o cuños de valor que acrediten el correcto pago del tributo.

Cuando sea necesario para el cumplimiento de las diligencias precedentes, la Administración requerirá orden judicial de allanamiento.”

Sin embargo, debe tenerse en cuenta el periodo de prescripción, ya que si un tributo está prescripto, no puede ser reclamado por la Administración, entonces nada justifica que se mantengan tan amplias facultades de revisión y control por un tributo que no se podrá exigir.

Cabe destacar, que las facultades de la Administración también se extinguen con la prescripción del tributo.

10.5 Extinción de obligaciones de terceros

El literal E) del Art. 68 del CTU tampoco hace referencia a la prescripción tributaria, pero con los mismos fundamentos anteriormente señalados, no parece razonable que la Administración pueda requerir información de terceros para investigar sobre un contribuyente cuyas obligaciones tributarias se encuentran prescriptas.

Por lo expuesto, puede concluirse que la prescripción tributaria también extingue las obligaciones de los terceros de colaborar con la Administración.

Capítulo 2: INTERRUPCION

El CTU establece las causales de interrupción de la prescripción, pero no la define en si misma.

En la interrupción se considera como no sucedido el tiempo anterior al hecho interruptivo, comenzando a partir de este, un nuevo período de prescripción. Por lo tanto, el cómputo del plazo empieza nuevamente desde cero.

1. Causales

Artículo 39.”- (Interrupción de la prescripción).- El término de prescripción del derecho al cobro de los tributos se interrumpirá:

- *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 reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor;*
- *por cualquier pago o consignación total o parcial de la deuda, cuando ella proceda;*
- *por el emplazamiento judicial y*
- *por todos los demás medios del derecho común.*

En el tributo de sellos, el curso de la prescripción del derecho al cobro se interrumpirá también por la incautación de los resguardos incursos en infracción.

La prescripción del derecho al cobro de las sanciones y de los intereses se interrumpirá por los mismos medios

indicados en el inciso anterior así como en todos los casos en que se interrumpa el curso de la prescripción de los tributos respectivos.”

1.1 Acta final de inspección

El acta final de inspección es un acto administrativo en el que se le comunica al contribuyente las resultancias de la actuación inspectiva, en cuanto, a importes, períodos e impuestos reliquidados, pero no es una Resolución que involucre a un jerarca de la oficina. Esta acta²¹ es labrada por los inspectores actuantes.

En la actualidad, el acta final de inspección de la División Fiscalización de la Dirección General Impositiva, se labra en los formularios 3/196²² y 3/197²³ ya sea con o sin presencia del contribuyente.

El Art. 11 del Decreto 342/2011 establece los requisitos que se deben mencionar en el acta final de inspección: “...contendrá las conclusiones preliminares de la auditoria tributaria, y deberá establecer preceptivamente el detalle de cada uno de los impuestos adeudados, el período

²¹ Una de las características fundamentales a considerar en una instancia de inspección, se encuentra recogida en el Código Tributario en su artículo 44, “(Procedimiento escrito).- El procedimiento será escrito. Esta norma será aplicable tanto a las exposiciones de los interesados como a los informes o dictámenes de los funcionarios y a las demás actuaciones administrativas.” Este aspecto, que no es menor, constituye una ventaja para el contribuyente, en virtud de que de alguna manera le otorga una garantía de transparencia durante el transcurso del proceso de fiscalización. Por otra parte, el Art. 45 dispone: “(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.

²² Ver anexo en página 78.

²³ Ver anexo en página 80.

correspondiente y la cuantía del impuesto excedentario con relación al impuesto liquidado por el sujeto pasivo”.

La Resolución N° 1.614/2011, en su Art. 1° determina que “el acta final de inspección deberá establecer como conclusiones preliminares de la auditoria 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”.

Según Noboa²⁴ existe acta final de inspección cuando la Administración Fiscal, luego de haber inspeccionado al contribuyente, le informa a éste de los resultados de la actuación administrativa y determina una diferencia entre lo que se pagó por impuestos y lo que debió pagarse surgiendo un crédito a favor del Estado.

A la Dra. Nelly Valdés de Blengio²⁵ esta causal le merece reparos, ya que el acto interruptivo debería ser la Resolución de la Administración que aprobará el acta final de inspección y no el informe de los inspectores, ya que el mismo puede sufrir modificaciones en la Resolución que en definitiva adopte la Administración. Por ello es preferible otorgar el efecto interruptivo a la notificación de una determinación del tributo efectuada por la Administración.

Con el acta final de inspección se interrumpe la prescripción, y a partir de que la misma es firmada comienza a correr un nuevo plazo, pero solamente para los montos y los impuestos del período determinado que la Administración le

²⁴ Rafael Noboa en Revista Tributaria 140, Prescripción de tributos y sanciones, nota 7, pág 623.

²⁵ Dra. Nelly Valdés de Blengio en Revista Tributaria 140, Prescripción de tributos y sanciones, pág 604.

está reclamando al contribuyente en la liquidación en cuestión, la cual originó dicha acta.

1.2 Notificación de la resolución del organismo competente de la que resulte un crédito contra el sujeto pasivo

Cuando la Administración Fiscal determina que un contribuyente tiene adeudos tributarios emite una Resolución, la cual debe ser notificada²⁶ para que el contribuyente tome conocimiento de la misma.

Según lo establece el Art. 60 del CTU las resoluciones de la Administración que determinen tributos deben ser

²⁶El Art. 51 del CTU establece todos los aspectos relacionados a como deben efectuarse las notificaciones. *“Las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, decidan recursos, decreten la apertura a prueba y, en general todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente al interesado en la oficina o en el domicilio constituido en el expediente; a falta de éste, en el domicilio constituido y en ausencia de ambos, en el domicilio fiscal.*

Las notificaciones a domicilio se practicarán con el interesado, su representante o persona expresamente autorizada o el profesional interviniente y, en su defecto, con el principal o encargado de la oficina o establecimiento donde se hubiere constituido domicilio con los familiares capaces del interesado. La persona con quien se practique la diligencia deberá firmar la constancia respectiva...”

El Art. 91 del decreto 500/1991, reglamenta las resoluciones, su contenido es muy similar al del Art. 51 del CTU. *“Las resoluciones que den vistas de las actuaciones, decreten la apertura a prueba, las que culminen el procedimiento y, en general, todas aquellas que causen gravamen irreparable o que la autoridad disponga expresamente que así se haga, serán notificadas personalmente al interesado en la oficina o en el domicilio que corresponda, de acuerdo con el artículo 97.*

La notificación personal en la oficina se practicará mediante la comparecencia del interesado, su apoderado, o persona debidamente autorizada para estos efectos.

Si el interesado no compareciese espontáneamente, se intimará su concurrencia a la oficina dentro del plazo de tres días hábiles, mediante telegrama colacionado certificado con aviso de entrega, carta certificada con aviso de retorno o por cualquier otro medio idóneo.

Si al vencimiento de dicho plazo el interesado no hubiese concurrido, se practicará la notificación personal en el domicilio correspondiente por medio de un funcionario comisionado, entendiéndose con el interesado o personal hábil que acreditará su identidad mediante el documento respectivo. La persona con quien se practique la diligencia deberá firmar la constancia respectiva. En el caso de no encontrarse ninguna de las personas indicadas, así como cuando éstas se negaren a firmar la constancia, el funcionario comisionado dejará cedulón en lugar visible, del modo que mejor asegure su recepción por el interesado, levantando acta de la diligencia.

También podrá practicarse la notificación a domicilio por telegrama colacionado certificado con aviso de entrega, por carta certificada con aviso de retorno, télex, fax o cualquier otro medio idóneo que proporcione certeza en cuanto a la efectiva realización de la diligencia y a su fecha, así como en cuanto a la persona a la que se ha practicado”.

adoptadas por los jefes de los organismos recaudadores o por el Director General de Rentas según corresponda.

Para los tributos recaudados por la DGI la resolución debe ser adoptada por el Director General, quien puede delegar esta atribución en los Directores de Recaudación y Controles Extensivos, Técnico Fiscal, Fiscalización y Grandes Contribuyentes.

Para los tributos recaudados por el BPS la resolución debe ser adoptada por el jefe superior de la Asesoría Tributaria y Recaudación o por el funcionario que corresponda subrogarlo.

A partir del momento en que el contribuyente es notificado de la Resolución es que se interrumpe la prescripción de esos adeudos en particular.

1.3 Reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor

El reconocimiento es expreso cuando el contribuyente es notificado de la Resolución Administrativa por una actuación de trámite abreviado²⁷ y la consiente expresamente afirmando que no interpondrá contra ella recurso administrativo.

Asimismo el reconocimiento se considera expreso cuando por ejemplo, el contribuyente suscribe un convenio de facilidades de pago o cuando habiendo presentado una

²⁷ Trámite Abreviado: Actuación inspectiva en la cual el contribuyente firma un reconocimiento de adeudo tributario (Formulario 3/196) manifestando que esta de acuerdo con la reliquidación practicada por los inspectores.

declaración jurada en forma tardía no realizó los pagos correspondientes a la misma.

1.4 Cualquier pago o consignación total o parcial de la deuda, cuando ella proceda

Se considera dentro de reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor, el pago total o parcial de una deuda.

1.5 Emplazamiento judicial

El emplazamiento judicial según el Art. 123 del CGP *“consiste en la convocatoria al demandado para que comparezca a estar a derecho dentro del plazo que corresponda, haciéndole saber, en la forma prevista por la ley, la interposición de la demanda, con apercibimiento de que, en caso de no comparecer se seguirá el proceso con las consecuencias, que la ley determine según los casos”*.

Si la Administración desiste de la demanda, o si pierde el juicio, la interrupción por esta causal se tendrá por no interpuesta. En cambio, si la Administración obtiene una sentencia favorable, empieza a correr un nuevo plazo de prescripción.

Si la Administración pierde el juicio, no tiene sentido que se interrumpa la prescripción con el emplazamiento judicial.

1.6 Por todos los demás medios del derecho común

Este apartado es muy amplio dejando abierta la posibilidad de remitirnos a otras ramas del derecho para encontrar otros causales de interrupción.

Las causales de interrupción de la prescripción tributaria no son solamente las que se encuentran enumeradas en forma taxativa en el Art. 39 del CTU. Puede considerarse por ejemplo cuando el CC en su Art. 1.220 establece como causal válida de prescripción a la **sentencia ejecutoriada**.

2. Efectos

El efecto de la interrupción de la prescripción es tener por no sucedido el término anterior al hecho interruptivo, o sea, se empieza a computar de nuevo el plazo de prescripción.

Lo anteriormente expuesto, no se desprende del CTU ya que en su Art. 39 solo se limita a enumerar las causales de la interrupción de la prescripción tributaria, pero no hace mención alguna a como opera la misma. Por lo tanto, es necesario remitirnos por integración analógica al Art. 1.234 del CC que establece textualmente que: "...una **nueva** prescripción comenzará a correr desde...".

3. Comienzo del nuevo plazo

El Art.38 del CTU solamente establece cuando comienza a computarse el plazo de prescripción, pero nada establece en caso de que haya operado la interrupción de la prescripción.

Integrando con normas tributarias análogas podemos establecer utilizando el propio Art. 38 del CTU que cuando ha existido un hecho interruptivo de la prescripción tributaria el nuevo plazo empezará a contarse a partir de la terminación del año civil en que tal hecho ha ocurrido.

El MCTAL establece en su artículo 57 las causales de interrupción de la prescripción y en el último párrafo de este artículo establece que "*Interrumpida la prescripción comenzará a computarse nuevamente el término a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción*".

Se desconoce que motivó a nuestros legisladores a apartarse de lo establecido en la totalidad del artículo mencionado en el párrafo precedente ya que el mismo brinda una solución expresa en cuanto a los efectos de la interrupción y determina cuando comienza el nuevo plazo de prescripción.

Ejemplo 9, en relación al ejemplo de la Pág. 11, supongamos una empresa que fue inspeccionada por un equipo inspectivo de la DGI quien le determinó una deuda por concepto de IVA \$ 100 correspondiente noviembre del año x.

Posteriormente el contribuyente reconoció la deuda en acta final de inspección Formulario 3/196 el 10/8/x+3.

Finalmente el Director de Rentas emitió Resolución el día 2/2/x+4 avalando lo reliquidado por la División Fiscalización. El 9/2/x+4 el contribuyente es notificado de la Resolución.

El plazo de prescripción como ya analizamos, es desde el 31/12/x al 31/12/x+5.

_____/_____/_____/_____/_____/_____/_____
 Nov x 31/12/x 31/12/x+1 31/12/x+2 31/12/x+3 31/12/x+4 31/12/x+5

Existen dos causales de interrupción de la prescripción:

- a) la firma de acta final de inspección y
- b) la notificación de la resolución del Director General.

Para la primera causal de interrupción tenemos un nuevo plazo de inicio de la prescripción el 31/12/x+3 y finaliza el 31/12/x+8, como podemos ver en la siguiente línea de tiempo:

_____/_____/_____/_____/_____/_____/_____
 10/8/+3 31/12/x+3 31/12/x+4 31/12/x+5 31/12/x+6 31/12/x+7 31/12/x+8

Para la segunda causal de interrupción el nuevo plazo de prescripción será desde el 31/12/x+4 al 31/12/x+9, como podemos ver en la siguiente línea de tiempo:

_____/_____/_____/_____/_____/_____/_____
 9/2/x+4 31/12/x+4 31/12/x+5 31/12/x+6 31/12/x+7 31/12/x+8 31/12/x+9

En **conclusión**, un impuesto (por ejemplo, \$ 100 de IVA correspondiente al mes de noviembre del año x) cuya prescripción finalizaba el 31/12/x+5; luego de cumplidas las dos interrupciones, la misma culmina el 31/12/x+9.

Ejemplo 10, una empresa fue inspeccionada por un equipo inspectivo de la DGI, quien le determinó una deuda por concepto de IVA desde enero del año x hasta junio del año x+1.

Posteriormente el contribuyente reconoció la deuda en acta final de inspección Formulario 3/196 el 10/8/x+3.

Finalmente el Director de Rentas emitió Resolución el día 2/2/x+4 avalando lo reliquidado por la División Fiscalización. El 9/2/x+4 el contribuyente es notificado de la Resolución.

El plazo de prescripción de los tributos debe dividirse por año civil.

EL IVA configurado desde enero a diciembre del año x, como ya analizamos, prescribe el 31/12/x+5.

El IVA configurado desde enero a junio del año x+1, prescribe el 31/12/x+6.

Existen dos causales de interrupción de la prescripción:

- a) la firma de acta final de inspección y
- b) la notificación de la resolución del Director General.

Para la primera causal de interrupción tenemos un nuevo plazo de inicio de la prescripción el 31/12/x+3 y finaliza el 31/12/x+8.

Para la segunda causal de interrupción el nuevo plazo de prescripción será desde el 31/12/x+4 al 31/12/x+9.

En **conclusión**, antes de operada la interrupción, la prescripción de los tributos adeudados por esta empresa debía dividirse según el año en que los tributos fueron generados, pero un vez que la prescripción es interrumpida, todos los adeudos tributarios, tanto los generados en el año x , como los generados en el año $x+1$, tienen un mismo comienzo de la nueva prescripción. El nuevo plazo comienza el 31/12/ $x+4$, para todos los impuestos, ya que la causal de interrupción última fue el 9/2/ $x+4$.

Capítulo 3: SUSPENSION

Artículo 40.”- (Suspensión de la prescripción).- La interposición por el interesado de cualquier recurso administrativo²⁸ o de acciones o recursos jurisdiccionales, suspenderá el curso de la prescripción hasta que se configure resolución definitiva ficta, se notifique la resolución definitiva expresa, o hasta que quede ejecutoriada la sentencia, en su caso.”

Tanto en la suspensión como en la interrupción de la prescripción, los términos de los mismos no han sido regulados por el CTU, por lo que debemos remitirnos a las

²⁸ El plazo para la interposición del recurso administrativo de revocación se encuentra regulado por el artículo 317 de la Constitución de la República, por el artículo 4° de la ley 15.869, de 22 de junio de 1987, soluciones que recoge el artículo 142 del Decreto 500/991. El recurso debe interponerse ante el mismo órgano que lo haya dictado, dentro de los diez días corridos y siguientes al de su notificación personal o a su publicación en el Diario Oficial. Si el acto administrativo no ha sido notificado personalmente ni publicado en el Diario Oficial, el interesado podrá recurrirlo en cualquier momento. Si, además de corresponder el recurso de revocación o reposición, procede también deducir algún otro recurso (jerárquico, de anulación o apelación), éstos deberán interponerse conjunta y subsidiariamente con el de revocación o reposición. El término para recurrir es perentorio. El plazo para recurrir se suspende durante las Ferias Judiciales y la Semana de Turismo, es decir, que esos días no se cuentan. Si el plazo vence en día feriado, se extenderá hasta el día hábil inmediato siguiente. El artículo 155 del Decreto 500/991, reiterando la posición unánime de la doctrina y jurisprudencia nacionales, dispone que la fundamentación del recurso constituye un derecho del recurrente, que podrá cumplir posteriormente a la presentación del recurso, en cualquier momento, mientras esté pendiente de resolución. En otros términos, los fundamentos de hecho y de derecho de la impugnación se podrán formular hasta el momento en que la Administración resuelva el recurso. Si uno presenta un recurso sin fundar en el día de hoy y al día siguiente la Administración se pronuncia sobre el recurso, entonces ya no se podrá fundar. Existe una sola excepción al respecto: se trata de los recursos en materia tributaria. En estos casos, según prescribe el artículo 80 del Código Tributario, el recurrente dispone de veinte días para fundamentar el recurso, a contar del siguiente al de su interposición. Vale decir que, en esta hipótesis, si el recurso se presentó sin sus fundamentos, la Administración deberá aguardar para dictar resolución hasta que el recurrente funde el recurso y hasta un máximo de veinte días.

normas del derecho común aplicables por vía de integración analógica o por disposición de norma expresa.

El Art. 1.244 del CC establece que **“una vez cesada la causal de suspensión, se tiene en cuenta el tiempo anterior a ella si lo hubo”**.

El plazo de prescripción puede suspenderse cuando el contribuyente interpone un recurso administrativo o jurisdiccional. Lo que significa que el tiempo se paraliza mientras esa causa de suspensión exista, y una vez cesada la misma, el plazo de prescripción continúa.

La interposición de un recurso por parte del contribuyente suspende todo plazo que esté corriendo. El tiempo que dure el recurso se considera no transcurrido.

Una vez finalizado el recurso si le es favorable al contribuyente ya no hay impuesto que la Administración pueda reclamar. En caso contrario, se reanuda el cómputo del plazo de la prescripción tributaria.

Una vez que finaliza la suspensión de la prescripción, el cómputo del plazo de la prescripción se reanudará al día siguiente.

Por lo tanto, al operar la suspensión de la prescripción tributaria, el plazo de finalización de la prescripción para esos tributos ya no será un 31/12. El vencimiento de esta prescripción, una vez reanudada la misma, será cualquier día del calendario.

El perjuicio que este mecanismo le causa a la Administración es la pérdida de control del plazo final. La Administración deberá seguir esta prescripción en detalle.

Finalizado un recurso, el contribuyente puede interponer otro, de otro nivel, de esta forma, se vuelve a suspender el plazo de la prescripción. El mismo podrá suspenderse tantas veces como el contribuyente interponga un recurso ya sea en vía administrativa o jurisdiccional.

Ejemplo 11, una empresa fue inspeccionada por un equipo inspectivo de la DGI quien le determinó una deuda por concepto de IVA \$ 100 correspondiente a noviembre del año x, el contribuyente no reconoció dicho adeudo.

Los inspectores actuantes procedieron a realizar la actuación de oficio, elaborando el expediente correspondiente.

Posteriormente, el Director de Rentas emite resolución la cual fue notificada el 20/03/x+1. Dentro de los 10 días para interponer recursos, el contribuyente el 25/03/x+1, recurre la Resolución interponiendo recurso de revocación y jerárquico en forma subsidiaria.

La Administración tiene 200 días para expedirse (150 días por el recurso de revocación y 50 días más por el recurso jerárquico); pasados dichos plazos si no se hubiere dictado resolución sobre el último recurso se tendrá por agotada por vía administrativa. En el caso del ejemplo la Administración no se expidió al respecto.

El plazo de prescripción como ya analizamos es desde el 31/12/x al 31/12/x+5.

El plazo de prescripción queda suspendido desde el 25/3/x+1 (fecha de interposición del recurso) y el 1/11/x+1 (fecha en la cual queda agotada la vía administrativa).

Concluimos que la suspensión verificada en el ejemplo no modifica el plazo original de prescripción que comenzó nuevamente con la interrupción generada por la notificación de la resolución. Por lo tanto el efecto de la suspensión en este caso, **es neutro**.

¿Que sucedería si el contribuyente del ejemplo anteriormente mencionado fuera notificado de la Resolución del Director de Rentas en la fecha 20/12/x+1 y interponiendo recursos de Revocación y Jerárquico el 22/12/x+1.? ¿Qué ocurre con el plazo de prescripción al extenderse la suspensión desde el 22/12/x+1 al 22/7/x+2?

El 20/12/x+1 se genera una causal de interrupción en el plazo de la prescripción tributaria, el cual empieza a operar el 31/12/x+1 hasta el 31/12/x+6. Sin embargo, la suspensión comienza con la interposición del recurso por parte del contribuyente el 22/12/x+1 agotándose la vía administrativa el 22/07/x+2. La suspensión transcurre mientras corre el plazo de la nueva prescripción (desde el 31/12/x+1 al 22/07/x+2).

Cabe destacar que la suspensión no permite que corra el plazo de la prescripción, el cual se reanuda el 23/07/x+2, una vez agotada la vía administrativa. El 23/07/x+2 comenzará un nuevo plazo de prescripción y en este caso no comenzará el 31/12 de ese año, sino el día que se levante la suspensión. El plazo de prescripción será entonces del 23/07/x+2 al 23/07/x+7.

En estos dos ejemplos, la suspensión del plazo de prescripción puede tener distintos efectos, modificando el plazo de la prescripción o no, dependiendo de en que momento del año comience la misma, ya que en estos ejemplos, la causal suspensiva tiene una incidencia menor a 365 días.

Sin embargo, en caso de encontrarnos en una situación de suspensión debido a que el contribuyente y la Administración mantienen un juicio por el reclamo de un adeudo tributario, durante el transcurso del mismo, el plazo de prescripción se encuentra suspendido, pudiendo suspenderse por muchos años, superando incluso los 5 años, plazo normal de la prescripción tributaria.

Ante lo anteriormente expresado, destacamos que existe una gran diferencia entre interrupción y suspensión, ya que en la interrupción, su verificación provoca el inicio de un nuevo término de prescripción y en la suspensión se toma en cuenta el tiempo transcurrido con anterioridad a la causal de suspensión.

Concluimos que existe un vínculo entre la suspensión y la interrupción en el entendido de que siempre que la suspensión ocurre por lo menos una vez, el plazo de prescripción fue interrumpido. Para que un contribuyente pueda interponer un recurso, previamente la Administración debió dictar un acto administrativo y notificárselo.

Capítulo 4: DECLARACION o ALEGACION

En cuanto a la declaración de prescripción, tanto para el MCTAL, el modelo del CIAT, así como también nuestro Código Tributario no contienen artículo o norma expresa que la regule.

Al no mencionar este tema, a priori, parecería que la prescripción operara en forma natural, solamente por el transcurso del tiempo. El Art. 28 de nuestro Código Tributario establece que la prescripción es un modo de extinguir la obligación tributaria, no haciendo referencia a ninguna condición necesaria para que esto sea así.

El TCA, en jurisprudencia constante, ha tenido una postura contraria a lo expuesto anteriormente. En variadas sentencias ²⁹ sostuvo, que como el Art. 28 del CTU, solo expresa que la prescripción es una forma de extinguir la obligación tributaria y el Art. 38 no especifica como se debe declarar la misma, existiendo un vacío legal.

Los miembros del TCA llenan ese vacío legal, integrando con normas análogas del Derecho Civil en lo que refiere a la prescripción considerada como extintiva, ya que en el Derecho Tributario, la prescripción tiene solamente esa característica.

El Art. 1.447 del CC, al establecer los modos generales de extinguir las obligaciones, incluye, a la **"excepción"** que resulta de la prescripción, con arreglo a lo dispuesto en el Tít. VII del Libro Tercero (Art. 1.188).

²⁹ Sentencia N° 168/83, Sentencia N° 25/85, Sentencia N° 584/92, Sentencia N° 1202/92, Sentencia N° 1308/92, Sentencia N° 595/94, Sentencia N° 810/96.

El Art. 1.188 del mismo código, establece que la prescripción es un modo de adquirir o de extinguir derechos ajenos.

Además los Art. 28 y 38 del CTU no son contradictorios a los Art. 1.447 y 1.188 del CC.

Por lo tanto, si se interpreta el Lit. 8) del Art. 1.447 con el Art. 1.188, se puede concluir que cuando la prescripción es un modo de extinguir derechos ajenos, la misma opera como excepción.

Cuando hablamos de excepción queremos decir que el contribuyente o sujeto pasivo tiene la posibilidad de presentar u oponer la prescripción cuando se encuentra demandado en un juicio por parte de la Administración Tributaria, quien le exige una suma de dinero por concepto de tributos y sanciones impagas.

Esta es la posición que por años ha tomado el TCA, debido a que no existe norma expresa en el CTU sobre la declaración de la prescripción, es por ello, que por analogía, se remite a las normas del Derecho Civil.

Como la prescripción está consagrada como excepción oponible exclusivamente por el deudor, cuando éste es demandado en un juicio en que se pretenda el cumplimiento de una obligación, es que el TCA ha considerado que no corresponde aplicar la misma, cuando lo que se pretende es anular un acto administrativo específico, sino que necesariamente debe ser en vía judicial.

En otros términos, sólo si la Administración promovía un juicio ejecutivo contra el deudor por tributos y sanciones, el deudor recién en esa instancia, podía invocar la

prescripción como defensa, y era el Juez quien debía declarar la extinción de la obligación tributaria pretendida.

La tesis contraria a la del TCA tuvo consagración en la Ley de Seguridad Social N° 16.713, de 3 de setiembre de 1995, que en su artículo 152 dispuso que el derecho al cobro de los tributos recaudados por el Banco de Previsión Social, así como sus sanciones e intereses, prescriben cuando se configuren los supuestos del Art. 38 del CTU.

Asimismo, este artículo en su inciso 2° establece que la declaración de prescripción no solo **podrá**, sino que **deberá** ser realizada, cuando la misma sea invocada en vía administrativa o por petición del contribuyente.

A partir de la modificación, que en cuanto a prescripción de tributos, originó el Art. 152 de la Ley 16.713, el TCA dio un giro de 180° con respecto de su antigua posición, frente a la declaración de la prescripción.

En Sentencia N° 555 del 15 de agosto del 2001, en el considerando, la Corporación expresa que: *"... 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..."*.

Siguiendo esta nueva corriente, en cuanto a la prescripción declarada de oficio, el Decreto 289/2004 da potestad al Director General de Rentas, quien **podrá**, declarar

de oficio la prescripción de tributos, sanciones e intereses recaudados por la DGI.

El fundamento de este decreto, expresa que existe un vacío en la regulación de la prescripción por el Código Tributario, con respecto a los efectos de su alegación en vía administrativa, una vez cumplidos los supuestos del Art. 38 del CTU. La aplicación por analogía de la solución dada por el Art. 152 de la Ley 16.713, permite integrar dicho vacío, eliminando así, la incertidumbre, tanto para la Administración como para los administrados.

El 4 de agosto de 2011 se promulgó la Ley 18.788 que en su artículo 7 establece la obligación por parte de la DGI de declarar de oficio la prescripción del derecho al cobro de tributos, sanciones, intereses y recargos cuando **se tramita por expediente administrativo**, siempre y cuando se configuren los supuestos del Art. 38 de CT.

Concluimos que si bien existió durante un tiempo un vacío legal en nuestro derecho, el contribuyente podía invocar la prescripción en vía judicial y en última instancia era el Juez de la causa quien declaraba la misma.

A partir del Art. 152 de la Ley 16.713 la prescripción de adeudos tributarios recaudados por el BPS puede ser invocada en vía administrativa o por petición del contribuyente y declararse de oficio por parte del Directorio.

Para la DGI, a partir de la Ley 18.788 la prescripción puede alegarse solamente si se ha formalizado expediente administrativo y debe ser declarada por el Director de Rentas.

**Capítulo 5: CRITERIOS APLICADOS POR LA ADMINISTRACION
TRIBUTARIA POR FALTA DE NORMATIVA ESPECIFICA EN LA MATERIA**³⁰

**1. La aplicación del Art. 1º del Decreto
289/2004**

El artículo primero del Decreto 289/2004 de 11 de agosto de 2004 establece lo siguiente:

“La Dirección General Impositiva podrá declarar de oficio la prescripción del derecho a cobro de los tributos, sanciones e intereses cuando se configuren los supuestos previstos por el artículo N° 38 del Decreto-Ley N° 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.”

El tema se centra en definir como debe hacer uso la DGI de la facultad conferida en esta materia por el Art. 1º Inc. 1) del Decreto 289/2004 en cuanto a que la

³⁰ Al amparo de la Resolución No. 1521/2012 del 31/07/2012, formando parte de información reservada, en virtud del Art. 9 Lit. D) y E) de la Ley. 18.831 (Derecho de Acceso a la Información Pública Regulación). Art. 9 Ley 18.831: “(Información reservada).- Como información reservada podrá clasificarse aquella cuya difusión pueda:

- A) Comprometer la seguridad pública o la defensa nacional.
- B) Menoscar la conducción de las negociaciones o bien, de las relaciones internacionales, incluida aquella información que otros estados u organismos internacionales entreguen con carácter de reservado al Estado Uruguayo.
- C) Dañar la estabilidad financiera, económica o monetaria del país
- D) Poner en riesgo la vida, la dignidad humana, la seguridad o la salud de cualquier persona.**
- E) Suponer una pérdida de ventajas competitivas para el sujeto obligado o pueda dañar su proceso de producción.**
- F) Desproteger descubrimientos científicos, tecnológicos o culturales desarrollados o en poder de los sujetos obligados.”

prescripción **"podrá"** ser declarada de oficio por la Administración y por el Inc. 2) del mismo artículo en cuanto a la solicitud del contribuyente invocada en vía administrativa.

Lo importante es determinar si el verbo "podrá" debe transformarse obligatoriamente en un deberá. Si se aplicara el **principio de especialidad** consagrado en la constitución para los entes autónomos, la Administración Tributaria se encontraría en una situación jurídica de poder deber. Pero la DGI es una unidad ejecutora dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas, por lo tanto no es un Ente Autónomo, pero: **¿podemos concluir que no le es aplicable este principio del derecho?**

También puede justificarse el uso de esta potestad que otorga el Decreto 289/2004, de deber declarar la prescripción de oficio basados en principios tales como: **igualdad, justicia, economía y seguridad jurídica.**

En materia de **principio de igualdad** de los administrados la misma debe aplicarse a todos los contribuyentes sin distinción. En caso de no aplicarla podría generar daños sobre todo al contribuyente de escasa dimensión económica que desconoce la normativa y no puede costear asesoramiento profesional.

En cuanto al **principio de economía** en el Derecho Administrativo, entendemos que no corresponde el gasto que provoca la utilización de recursos humanos y materiales del Estado en todo lo que confiere a escritos, informes, cálculos de multas y recargos, etc., de impuestos que se sabe de antemano que van a ser

declarados prescriptos si el contribuyente lo solicita, acrecentando además el número de expedientes.

La declaración de oficio de la prescripción no necesita de una instancia del administrado para declararla, lo cual no significa que la prescripción sea automática, para que la misma acontezca es necesario una manifestación de la Administración en tal sentido.

La referida facultad de declarar la prescripción de oficio se encuentra en el ámbito de competencia de la Dirección General, por lo que las pautas y criterios para el ejercicio de la misma, no pueden emanar de un ámbito distinto a la referida Dirección.

En cuanto al Inc. 2º del Art. 1º, la Administración tributaria concluye que la prescripción debe ser declarada por el Director General de Rentas, cuando el contribuyente lo solicita en vía administrativa. En este caso, si se configuran los supuestos del Art. 38 del CTU, y no existan causales de interrupción (Art. 39 CTU), ni de suspensión (Art. N° 40 del CTU) y el administrado lo solicita, la DGI está obligada a declarar la prescripción de dichos tributos, sanciones e intereses (Inc. 2 del Art. 1 del Decreto 289/2004).

Cuando la prescripción no es solicitada por el administrado, pero corresponde aplicarla, con el fin de no reclamar a los contribuyentes deudas tributarias que prescribieron, según Art. 38 a 40 del CTU, se sugiere que la prescripción sea declarada de oficio (Inc. 1 del Art. 1º del Decreto 289/2004).

Por lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la DGI consideró que no deben reclamarse a los administrados tributos, sanciones e intereses que se encuentren prescriptos según los Art. 38 a 40 del CTU.

Este criterio ya no tiene aplicación, debido a que este decreto fue derogado tácitamente por la Ley N° 18.788, que es una norma posterior y de mayor jerarquía que el decreto en cuestión y se refiere en su Art.7 a como debe alegarse la prescripción.

La declaración de la prescripción debe solicitarse mediante la formalización de un expediente administrativo, dejando sin efecto al criterio anteriormente expuesto.

Cabe destacar, que para la DGI la prescripción no opera automáticamente y es necesaria que la misma sea declarada expresamente por la Administración.

2. La extensión del plazo y cómputo del mismo luego de acaecida la interrupción de la prescripción de tributos.

Este criterio consiste en determinar la extensión del plazo una vez acaecida la interrupción de la prescripción.

Una vez acontecida alguna de las hipótesis que se encuentran en el Art. N° 39 del CTU opera la interrupción de la prescripción tributaria, y comienza a computarse desde cero el mismo plazo con iguales condiciones y término que el originario.

Como ya vimos en el Capítulo 2 (Interrupción de la Prescripción Tributaria), en cuanto al criterio para determinar el inicio del nuevo plazo de prescripción una vez acaecida la interrupción, es el establecido por la Administración Tributaria en el cual en todos los casos en que ha operado la interrupción, el nuevo 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.

3. El pago del tributo luego de operada la prescripción se considera renuncia de la misma

3.1 Renuncia de la prescripción

El instituto de la renuncia a la prescripción tributaria no está regulado en forma expresa en el CTU, por lo que se debe recurrir subsidiariamente al derecho privado, o sea al CC. El CC concibe a la obligación natural como aquella sin acción (Art. 1.441 Inc. 3) y prevé el instituto de la prescripción ya acaecida (Art. 1.189 Inc. 2) y 3)).

El Art. 1.441 del CC clasifica a las obligaciones en civiles o meramente naturales. El Art. 1.442 del CC enumera las obligaciones naturales, dentro de las cuales se encuentran "las obligaciones civiles extinguidas por la prescripción".

La "obligación" es un vínculo jurídico entre dos partes determinadas en virtud del cual una de ellas, denominada acreedor, está facultada para exigir de la otra, denominada deudor, el cumplimiento de una prestación, la que puede consistir en dar, hacer o no hacer una cosa.

Las obligaciones son civiles cuando puede exigirse su cumplimiento, es decir, cuando el vínculo es fuerte, vigoroso, en consecuencia, el acreedor puede accionar judicialmente para exigir su cumplimiento.

Las obligaciones naturales son las que fundadas sólo en el derecho natural y en la equidad, no confieren acción para exigir su cumplimiento pero que una vez cumplidas por el deudor autorizan a retener lo que es dado o pagado en razón de ellas.

La renuncia a la prescripción solo opera cuando los tributos o sanciones se encuentran prescriptos, no es válido renunciar de antemano.

3.1.1 Renuncia tácita

Puede considerarse que hay renuncia tácita a la prescripción cuando el contribuyente realiza un pago o un convenio por tributos prescriptos. Lo que la DGI interpreta en este caso, es que solo se renuncia a la prescripción por el monto pagado o reconocido en un convenio de facilidades de pago. Si existiera una diferencia entre lo convenido o pagado con el tributo realmente devengado y sus correspondientes sanciones, la prescripción solo opera por la diferencia en más. Dichas diferencias pueden ser prescritas ya que no hubo manifestación expresa de renuncia a la prescripción.

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 en un convenio de tributos prescriptos, cabe aclarar que la misma opera desde el momento de la solicitud del convenio.

Por lo tanto, al aplicar este criterio se deja sin efecto la repetición de pago por pago de lo indebido cuando el sujeto pasivo realiza pagos o solicita un convenio por tributos prescriptos. La oficina consagra el instituto de la renuncia a la prescripción en detrimento de que exista un pago por error.

4. El plazo de prescripción aplicable a partir de que una Sentencia Judicial pasa en autoridad de cosa juzgada

El Art. 1.220 del CC establece que: "Cuando haya recaído sentencia, el tiempo de la prescripción de los derechos por ella declarados correrá desde que causó ejecutoria."

El artículo anterior al referirse a sentencia que causó ejecutoria significa que la sentencia se encuentra firme, pasa en autoridad de cosa juzgada, la contraparte ya no tiene defensa para oponerse.

Como el CTU no contiene disposición expresa en cuanto a los plazos de prescripción de sentencias judiciales, aplicando el Inc. 2) del Art. 14 del CTU es que debemos interpretar esta norma junto con el Art. 1.216 también del CC que es el que regula el plazo de prescripción de las acciones personales. El derecho de la Administración Tributaria al cobro de un tributo que fue reconocido en sentencia judicial adquiere las características de un derecho personal.

El Art. 1.216 establece que: "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."

Concluimos que según el criterio establecido por la Administración, el plazo de prescripción a partir de una sentencia judicial que pasó en autoridad de cosa juzgada, es de 20 años. Por lo tanto, el plazo se extiende muchísimo, en relación a lo que dictan las normas del CTU.

5. El plazo de prescripción aplicable en caso de Declaración Jurada presentada fuera de plazo

El plazo de prescripción cuando el contribuyente está omiso en la presentación de Declaraciones Juradas es de 10 años desde el vencimiento de la obligación formal no cumplida, como está establecido en el Art. 38 del CTU.

Cuando el contribuyente decide ponerse al día con la obligación de presentar Declaraciones Juradas omitidas, ocasiona una doble consecuencia. Por un lado implica el cumplimiento tardío de la obligación de la presentación de las declaraciones juradas y por el otro significa el reconocimiento expreso por parte del deudor de los tributos declarados.

Si el contribuyente decidiera ponerse al día con la obligación de presentar la o las declaraciones juradas omitidas, el mismo haría un reconocimiento expreso de la obligación tributaria, por lo tanto la Administración Tributaria toma conocimiento de los tributos devengados, cosa que no ocurría hasta el momento.

Al presentarse la Declaración Jurada existe un reconocimiento expreso de la obligación tributaria, lo que configura la interrupción de la prescripción según lo establecido en el Art. 39 del CTU, comenzando un nuevo plazo de prescripción.

Es por lo anteriormente expuesto, que el nuevo plazo de prescripción empieza a correr desde la finalización del año civil en que se presentó la Declaración Jurada. El cual es de 5 años y ya no de 10, siempre y cuando, no se configuren otras causales de ampliación del plazo establecidas en el Art. 38 del CTU.

Ejemplo 12, una empresa está omisa en los pagos y en la presentación de las declaraciones juradas por los impuestos generados desde enero del año x hasta diciembre del año x+10.

El 12/2/x+11 la empresa presenta todas las declaraciones juradas omitidas y reconoce deudas tributarias por los impuestos generados en dichas declaraciones.

Hasta el 11/2/x+11 la empresa en cuestión se encontraba omisa en la presentación de las declaraciones juradas, por lo tanto le es aplicable el Art. 38 del CTU en lo que refiere a la ampliación del plazo de prescripción a 10 años.

Los tributos generados entre el 1/1/x y el 31/12/x, prescriben el 31/12/x+10; los tributos generados entre el 1/1/x+1 y el 31/12/x+1, prescriben el 31/12/x+11; los tributos generados entre el 1/1/x+2 y el 31/12/x+2, prescriben el 31/12/x+12 y así sucesivamente, hasta que los tributos generados entre el 1/1/x+10 y el 31/12/x+10, prescriben el 31/12/x+20.

Una vez presentadas todas las declaraciones omitidas, el contribuyente está realizando un reconocimiento expreso de las obligaciones tributarias no abonadas en tiempo y forma, configurándose así una de las causales que según el Art. 39 del CTU que interrumpe el plazo de prescripción tributaria.

A partir del 12/2/x+11, todas las obligaciones tributarias en las declaraciones juradas que fueron

presentadas fuera de plazo tienen un nuevo y único comienzo de plazo de prescripción, el 31/12/x+11.

Este nuevo plazo de prescripción comienza el 31/12/x+11 y finaliza el 31/12/x+16, pero se engloban todos los tributos generados entre el 1/1/x+1 y el 31/12/x+10, ya que éste fue el período de declaraciones omitidas presentadas el 12/2/x+11.

El nuevo plazo de prescripción es de 5 años porque la empresa el 12/2/x+11 se encuentra al día en la presentación de sus declaraciones juradas y por lo tanto, el plazo de prescripción es el plazo común de 5 años que se establece en el primer inciso del Art. 38 del CTU.

Concluyendo, en nuestro ejemplo una obligación tributaria de enero del año x puede ser reclamada hasta 16 años después siempre y cuando el contribuyente cumpla con la obligación de presentar las declaraciones juradas en forma más que tardía.

6. Los efectos de la interrupción del plazo de la prescripción en relación a los Responsables Solidarios

Antes de comenzar a analizar el criterio adoptado por la Administración en relación al punto en cuestión sería conveniente especificar que se entiende por "contribuyente", cuales sus "tipos" y "características principales".

El Art. 17 del CTU define contribuyente "a la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria". Cabe decir que pueden ser contribuyentes las personas físicas y las personas jurídicas a las cuales se les atribuye la calidad de sujetos de derecho.

Pero nuestro código no sólo prevé la existencia de contribuyentes, sino también designa a otras personas como responsables de los tributos que son generados por los contribuyentes. El Art. 19 del CTU menciona al responsable como *"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 correspondan a aquel, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición"* .

Si bien en ambas situaciones los sujetos pasivos quedan obligados al pago de la obligación y responden con su patrimonio propio, el código llama "contribuyentes" a aquellos que lo son por acto propio, por realizar ellos mismos el acto generador del tributo y "responsables" a aquellos que se encuentran vinculados al pago de una deuda ajena.

Según el Art. 20 del CTU: *"Estarán solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. El cumplimiento de un deber formal por uno de los deudores no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan. Asimismo, la exención o remisión de la obligación libera a todos, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona, en cuyo caso la obligación se reducirá en la parte proporcional al beneficiado"*.

La responsabilidad solidaria por deuda ajena según prevé el CTU sólo puede ser establecida por ley, Art. 19 y Art. 20 Inc. 2).

Si bien el CC en su Art. 1.391 comparte lo establecido en cuanto la condición que debe cumplir la solidaridad estableciendo el mismo textualmente que: "La solidaridad no se presume; es preciso que se declare inequívocamente en la convención o en el testamento. Sólo cesa esta regla en los casos que tenga lugar de pleno derecho, en virtud de disposición de la ley". El CTU nada establece en relación a la prescripción para el caso de los responsables solidarios.

Por lo tanto, al existir este vacío legal en el ámbito tributario nos remitiremos a lo establecido en el CC en su Art. 1.398 Inc. 3) que establece que: "*la demanda deducida contra uno de los deudores, interrumpe la prescripción respecto de todos*".

Si interpretamos el artículo anteriormente mencionado concluimos que lo que se aplica a uno de los solidarios se amplía para todos.

La DGI estableció el siguiente criterio:

Al ser la responsabilidad de un deudor solidario, en el ámbito tributario, una responsabilidad derivada, corresponde que siga la suerte de la obligación tributaria principal.

Por lo tanto, una vez interrumpido el plazo de la prescripción de una obligación tributaria principal, dicha interrupción alcanza a los responsables solidarios por las obligaciones que le correspondan.

7. El plazo de prescripción de los recargos

Según el Art. 93 del CTU, la mora es una de las infracciones tributarias.

El Art. 94 del CTU define específicamente la infracción mora, *“La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido.*

Será sancionada con una multa sobre el importe del tributo no pagado en término y con un recargo mensual..

El recargo mensual, que se calculará día por día, será fijado por el Poder Ejecutivo y no podrá superar en más de un 10% (diez por ciento) 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...”

En conclusión la mora es sancionada con una multa y con recargos mensuales.

La multa tiene un carácter sancionatorio o punitivo. Es una sanción por no pagar en tiempo y forma un tributo.

Los recargos pueden ser considerados una actualización por desvalorización de la moneda, debido a que la misma no fue recibida en el momento establecido por la Administración. Y por lo tanto, tienen un carácter indemnizatorio o resarcitorio.

Sin embargo, cuando la tasa de interés aplicada por la Administración, a la hora de determinar los recargos, es muy superior a la tasa de interés de la plaza financiera, en este

caso, puede considerarse que los recargos tienen un carácter mixto, por lo que excede de aplicar la tasa de interés de plaza son sancionatorios o punitivos y por la otra parte de la tasa son indemnizatorios o resarcitorios.

Si los recargos fueran sancionatorios, los mismos prescribirían junto con los tributos que los generan, tal como lo establece el inciso segundo del numeral II) del Art. 38 del CTU.: *"El derecho al cobro de las sanciones e intereses tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo..."*. Y por lo tanto, la Administración no debería expedirse con referencia a este plazo.

La DGI se afilia a la teoría de que los recargos son indemnizatorios, es por eso, que tiene que establecer un criterio con referencia a la prescripción de los mismos.

La Administración establece que el término de prescripción de los recargos coincide con el de los tributos que los originan.

Capítulo 6: CONCLUSIONES

No es posible hallar en la normativa uruguaya una definición de **"prescripción tributaria"**. Tampoco la encontramos en el MCTAL, ni el en Modelo de Código Tributario del CIAT.

Para encontrar una definición del término **"prescripción"** es necesario remitirse a nuestro CC, el cual en su Art. 1.188 establece que **"la prescripción es un modo de adquirir o extinguir derechos ajenos"**. Adaptando esta definición a la materia tributaria, se concluye que la prescripción es solo un modo de extinguir derechos, por lo tanto **la prescripción tributaria es extintiva.**

El MCTAL del año 1967 estableció ciertos lineamientos generales, dejando a criterio de cada país la graduación en años del plazo de prescripción así como su ampliación. Dicha recomendación establecía que los plazos deberían ser breves 4, 6 y 10 años, según los casos.

En nuestro país, como ya hemos visto, los plazos de prescripción son de 5 o de 10 años, dependiendo de determinadas situaciones enunciadas en la ley.

Concluimos al respecto que los plazos fijados por nuestros legisladores son excesivos, en el entendido de que los tiempos han cambiado y las Administraciones Tributarias tienen acceso a una mayor cantidad de información, utilizando variados recursos informáticos y de comunicación que facilitan la salvaguarda del crédito fiscal.

Sugerimos reducir los plazos, de 5 y 10 años de la prescripción, los cuales, como ya expusimos, no son acordes a la tendencia actual. Este cambio se manifiesta en la reducción del plazo de la prescripción mediante el acuerdo

realizado entre DGI y el contribuyente, cuando este último, levanta su secreto bancario en forma voluntaria.

Otro tema que consideramos debe ser tenido en cuenta por la normativa, es la ampliación del plazo de prescripción (Art.38 Inc. 2 del CTU) cuando un contribuyente omite comunicar cambios de sus datos registrales. Tal omisión interfiere las tareas realizadas por la Administración a la hora de preservar sus derechos crediticios.

En cuanto al vacío legal que existe cuando nos encontramos ante un contribuyente que presentó en forma tardía sus declaraciones juradas, no hay norma que refiera a si esta situación ocasiona la ampliación o no del plazo de prescripción.

DGI ha establecido un criterio para resolver esta situación. Una vez que el contribuyente presenta la declaración jurada ya no verifica la causal de ampliación del mismo. No se considera el lapso de tiempo transcurrido entre que la declaración debió ser presentada y que efectivamente fue presentada. No teniendo incidencia si la omisión fue breve o si incluso se superó el plazo habitual de la prescripción, que es de 5 años.

Concluimos que no debe recibir el mismo tratamiento un contribuyente que presenta una declaración jurada a los 10 días de su vencimiento de otro que la presenta a los 4 años, por ejemplo.

Al referirnos tanto a la interrupción (Art.39 del CTU) como a la suspensión (Art. 40 del CTU) de la prescripción tributaria, tampoco se encuentran definidos estos conceptos en nuestro derecho tributario, teniendo nuevamente la

necesidad de recurrir a normas de derecho civil para llenar dichos vacíos normativos.

A los efectos de la suspensión de la prescripción debe considerarse el Art. 1.244 del CC, el cual establece que: "una vez cesada la causal de suspensión se tiene en cuenta el tiempo anterior a ella si lo hubo".

Asimismo no se especifica como comienza a computarse el nuevo plazo una vez acaecida la interrupción de la prescripción. DGI adoptó un criterio basándose en el propio Art. 38 del CTU (comienzo del plazo ordinario).

Existe una interrelación entre la suspensión y la interrupción de la prescripción tributaria, en el entendido de que si la suspensión ocurre, por lo menos una vez el plazo de prescripción tuvo que interrumpirse. Para que un contribuyente pueda interponer un recurso, suspendiendo así la prescripción, previamente la Administración Tributaria debió haber dictado y notificado un acto administrativo (acto de determinación), interrumpiendo así la prescripción.

La prescripción tributaria **no opera de pleno derecho**, para que se verifique es necesario que sea dictada una resolución por parte de la Administración Tributaria, en la medida que se hubieran configurado los supuestos constitutivos de la prescripción (Art. 38 del CTU) y tenido en cuenta la existencia o no causales de interrupción o de suspensión (Art. 39 y 40 del CTU).

El Art. 7 de la Ley 18.788 establece para DGI que la prescripción debe ser tramitada por expediente administrativo.

Al BPS le aplica el Art. 152 de la Ley 16.713, en relación a la determinación de oficio de la prescripción.


Sería recomendable que la prescripción de los tributos recaudados por DGI y por BPS fuera alegada y declarada teniendo en cuenta los mismos criterios, de modo de uniformizar la normativa referente a prescripción tributaria.

Una vez que la prescripción es declarada, cumpliendo con todos los requisitos y procedimientos necesarios, la obligación tributaria, según la Administración, se transforma en una obligación natural. La Administración Tributaria pierde el derecho al cobro de la obligación y si el contribuyente pagara, no tendría derecho a repetición. En este caso la Administración considera que el contribuyente realiza el pago renunciando a la prescripción. Este criterio es sustentado tanto por DGI como por BPS.

Consideramos a este criterio arbitrario. Si un contribuyente realiza un pago de una obligación que se encuentra declarada prescripta, creemos que por el único motivo que puede hacerlo, es por incurrir en un error. Y por tanto, a nuestro entender, correspondería repetir el pago. Pero para la Administración no hay opción de devolución de dichos importes abonados.

Para finalizar queremos dejar planteada una interrogante: ¿por qué la Administración Tributaria tiene 5 años, pudiendo extenderlos a 10 para que prescriban sus derechos de cobro, contando además con mecanismos beneficiosos como la interrupción y la suspensión del plazo y sin embargo el administrado solamente dispone de 4 años para poder reclamar créditos contra el Estado, según lo dispone la Sección IV del CTU (Repetición de Pago) en sus Art.75 a 77?

Anexo: ACTA FINAL DE INSPECCION

DIVISION FISCALIZACION	3/196	
ACTA FINAL DE INSPECCION Y RECONOCIMIENTO DE ADEUDOS		

En, a los días del mes dede, ante los suscritos funcionarios de la División Fiscalización de la Dirección General Impositiva, comparece el contribuyente, inscripto en la DGI con el N°..... con domicilio constituido en y debidamente representado por, en su calidad de según se acredita con la documentación que se adjunta a la presente (Estatutos, Carta Poder, Poder), quién es titular de la cédula de identidad..... dejándose las siguientes constancias:

1º)

Antecedentes:

.....

.....

.....

2º) Que en este acto se le notifica que de acuerdo con la actuación inspectiva total / parcial practicada por la División Fiscalización, debió declarar y pagar por los siguientes períodos y obligaciones, las cantidades que respectivamente se detallan:

Código	Impuesto	Período				Liquidado	Pagado	Adeudado
		mes	año	mes	año			
TOTAL:								

Adeudando \$ más las multas y recargos correspondientes generados hasta la cancelación total de lo adeudado, sin perjuicio de las verificaciones que pudieran corresponder.

3º) Que el sujeto pasivo pagó por los períodos referidos a cuenta del impuesto adeudado, la cantidad de \$, adeudando a la fecha \$

4º) Que la presente acta tiene el efecto dispuesto por el artículo 39 del Código Tributario.

5º) Que todos los comparecientes se notifican de la liquidación practicada y manifiestan que:

RECONOCEN LOS ADEUDOS	SI	NO	TACHAR LO QUE NO CORRESPONDA
------------------------------	-----------	-----------	---------------------------------

6º) Que el contribuyente deja las siguientes constancias:


.....

7º) Se labra la presente entregándose copia a los interesados.-

	NOMBRE	Nº DE ORDEN	CEDULA DE IDENTIDAD	FIRMA
Funcionario				
Funcionario				
Funcionario				
Compareciente				

Artículo 39.- (Interrupción de la prescripción).- El término de prescripción del derecho al cobro de los tributos se interrumpirá 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 reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor; por cualquier pago o consignación total o parcial de la deuda, cuando ella proceda; por el emplazamiento judicial y por todos los demás medios del derecho común. En el tributo de sellos, el curso de la prescripción del derecho al cobro se interrumpirá también por la incautación de los resguardos incurridos en infracción.

La prescripción del derecho al cobro de las sanciones y de los intereses se interrumpirá por los mismos medios indicados en el inciso anterior así como en todos los casos en que se interrumpa el curso de la prescripción de los tributos respectivos.

DIVISION FISCALIZACION	3/197	
ACTA FINAL DE INSPECCION Sin presencia		

En _____, a los ___ días del mes de _____ de _____, ante los suscritos funcionarios de la División Fiscalización de la Dirección General Impositiva, el contribuyente _____, inscripto en la DGI con el N° _____ con domicilio constituido en.....

a pesar de haber sido debidamente citada según cédula citatoria que antecede, no ha comparecido. Se labra la presente, dejándose las siguientes constancias:

1º)

Antecedentes.....

2º) Que en este acto se le notifica que de acuerdo con la actuación inspectiva total / parcial practicada por la División Fiscalización, debió declarar y pagar por los siguientes períodos y obligaciones, las cantidades que respectivamente se detallan:

Código de Impuesto	Impuesto	Período				Liquidado	Pagado	Adeudado
		Desde		Hasta				
		mes	año	mes	año			
TOTAL:								

Adeudando \$ _____ más las multas y recargos correspondientes generados hasta la cancelación total de lo adeudado, sin perjuicio de las verificaciones que pudieran corresponder.

3º) Que el sujeto pasivo pagó por los períodos referidos a cuenta del impuesto adeudado, la cantidad de \$ _____, adeudando a la fecha \$ _____.

4º) Que la presente acta tiene el efecto dispuesto por el artículo 39 del Código Tributario.

	NOMBRE	Nº DE ORDEN	C.I.	FIRMA
Funcionario				
Funcionario				
Funcionario				

Artículo 39.- (Interrupción de la prescripción).- El término de prescripción del derecho al cobro de los tributos se interrumpirá 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 reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor; por cualquier pago o consignación total o parcial de la deuda, cuando ella proceda; por el emplazamiento judicial y por todos los demás medios del derecho común. En el tributo de sellos, el curso de la prescripción del derecho al cobro se interrumpirá también por la incautación de los resguardos incursos en infracción.

La prescripción del derecho al cobro de las sanciones y de los intereses se interrumpirá por los mismos medios indicados en el inciso anterior así como en todos los casos en que se interrumpa el curso de la prescripción de los tributos respectivos.

BIBLIORAFIA

- FACON Y TELLA, Ramón, Prescripción de Tributos y Sanciones, Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo I.
- FEO, Daniel y LOPEZ, Héctor, Aproximaciones al Instituto de la Prescripción Tributaria, V Jornadas Tributarias de la DGI.
- OCTAVIO, José Andrés, La Prescripción Extintiva de la Obligación Tributaria, Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo II.
- PEREZ NOVARO, Cesar, Modos de extinción de la Obligación Tributaria.
- PEREZ NOVARO, Cesar, Aspectos Tributarios de la Ley 16.713, Revista Tributaria, núm. 131.
- PEREZ NOVARO, Cesar, Algunos aspectos de la Prescripción Tributaria, V Jornadas Tributarias de la DGI.
- PESCADERE, Diego y PEZZUTI, Miguel, Nuevas Tendencias Jurisprudenciales en materia de Prescripción de la Obligación Tributaria, Revista Tributaria, núm. 140.
- SAYAGUES ARECO, Enrique, La Prescripción extintiva deducida por Vía de Acción, Revista Tributaria, núm. 117.
- VALDES DE BLENGIO, Nelly, Prescripción de tributos y sanciones, Revista Tributaria, núm. 150.
- VALDES COSTA, Ramón, La Prescripción en Derecho Tributario. Oportunidad de la Alegación, Revista Tributaria núm. 114
- VILLANUSTRE, Hugo, Prescripción de Obligaciones Tributarias, Revista de la Asociación de Escribanos del Uruguay Vol. 86, No. 7 a 12.

- CODIGO CIVIL DE LA REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY, Anotado y Concordado por CAFARO, Eugenio y CARNELLI, Santiago, Ed. 16
- CODIGO TRIBUTARIO concordado y anotado por VALDES COSTA, Ramón, VALDES DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUES ARECO, Eduardo, Ed. 5.
- MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA, Comisión Redactora, GIULIANI, Carlos, GOMES DE SOUSA, Rubens, VALDES COSTA, Ramón.
- <http://www.dgi.gub.uy>
- <http://www.ciat.org>
- <http://www.consultax.com.uy>
- Leyes, Decretos, Resoluciones y otros materiales de contenido tributario