

## **Nota de jurisprudencia a las sumas de las sentencias N° 48/2010 y 23/2012.-**

### **El plazo de prescripción luego de la sentencia de condenación.-**

### **Análisis crítico de la interversión del título ejecutivo tributario y de los efectos de la solidaridad tributaria, a través de los principios generales de legalidad, de la autonomía del Derecho Tributario Material y del debido proceso.**

Por César Pérez Novaro

#### **1.- Los fundamentos de la sentencia 23/2012**

La sentencia 23/2012 recibe simultáneamente las dos tesis:

**a)** por un lado, se funda en que la interversión del título en materia tributaria, que declara que el plazo de prescripción de la ejecución sobre la sociedad contribuyente es de 20 años. Dicho plazo debe computarse a partir de la ejecutoriedad de la sentencia inicial del juicio ejecutivo seguido contra la sociedad contribuyente en el similar de 12° Turno, dictada el 11 de setiembre de 2002, porque el artículo 1238 del Código Civil computa "*desde que se hizo la última gestión en juicio a instancia de cualquiera de las partes litigantes*". La DGI solicitó y obtuvo la reinscripción registral de los embargos trabados desde 2002 a 2007. En consecuencia, entiende no se había verificado el término de prescripción cuando se promovió la ejecución de la resolución firme que declaró la responsabilidad solidaria tributaria de la sociedad responsable.

**b)** por otro lado, recibe la tesis de la propagación de los efectos de un acto interruptor respecto de terceros en la relación jurídica tributaria. La existencia de una unidad económica administrativa o el reconocimiento de la mutación hacia el exterior de los terceros de la sociedad contribuyente hacia la sociedad responsable, tiene como consecuencia la responsabilidad solidaria entre ambas sociedades. Ello determina que la interrupción de la prescripción para un solidario interrumpe la misma respecto de los demás.

No tenemos el honor de compartir ninguno de ambos fundamentos expuestos por la referida sentencia.

## 2.- La interversión del título en materia tributaria.-

**A.- Los plazos de prescripción.-** En materia de plazos de prescripción de la obligación tributaria, existe solo una norma legal expresa que establece sólo dos plazos de prescripción, de 5 y de 10 años<sup>1</sup>. No existe vacío normativo<sup>2</sup> respecto de los plazos de prescripción como elemento esencial del modo prescripción en materia tributaria<sup>3</sup>, puesto que los artículos 39 y 40 del Código Tributario enuncian un elenco completo de actos o hechos interruptores o suspensores del término de prescripción. No corresponde por tanto, integrar este elenco legal suficiente con las normas de derecho privado, que se hallan gobernadas e informadas por principios generales diferentes, como el principio de la autonomía de la voluntad.

Luego del emplazamiento establecido como causal interruptora del término de prescripción, corre un nuevo plazo de prescripción, que será exclusivamente el de principio de 5 años, teniendo en cuenta que el Código Tributario no ha incluido a la verificación fáctica de los actos o hechos previstos como actos interruptores en el elenco de causales de ampliación del término de prescripción<sup>4</sup>.

---

1 Código Tributario, artículo 38.-

2 **Contra: TCA, sentencia 568/2012, Considerando IV)** *“En autos, ambas partes reconocen que la situación de prescripción de un crédito de origen tributario, una vez reconocido por sentencia en el juicio ejecutivo pasada en autoridad de cosa juzgada, no está prevista en las normas de Derecho Tributario. De manera que, dado el vacío normativo resulta su integración con el derecho común, en aplicación de lo dispuesto por el art. 5º del mismo Código”.-*

3 César Pérez Novaro (2013) Modos de extinción de la obligación tributaria, FCU, N° 294, p. 297;

4 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 357 p. 359/360 pues el conocimiento de la Administración modifica sustancialmente los fundamentos de la ampliación del término de prescripción, debiéndose ponderar con preferencia el principio de protección de la certeza jurídica, haciendo aplicable a los ulteriores plazos de prescripción el término de principio de 5 años; **TCA, sentencia 740/2012**, publicada en Revista Tributaria N° 243, p. 1090, la que confirmó nuestro criterio de aplicación del plazo de prescripción de principio de 5 años cuando la Administración ha tenido conocimiento previo de la existencia de la obligación tributaria por haberse verificado una interrupción del plazo; **Resolución BPS N° 20-21/2011** que aprueba como instrucción general para sus funcionarios un Manual sobre Normas de prescripción, cuyo 2.3 señala que luego de operada esa interrupción, el plazo de prescripción será de 5 (cinco) años, lo que confirma nuestro criterio el que formulamos en la primera edición de esta obra, p. 163, por entender que el Código Tributario no había incluido a la verificación fáctica de los actos o hechos previstos como actos interruptores en el elenco de causales legales de la ampliación del término de prescripción.

Como directa consecuencia, no es adecuado a derecho<sup>5</sup> por contrariar la Regla de Derecho<sup>6</sup> y ni siquiera resulta necesario buscar la solución de esta situación jurídica sometida a decisión de la sentencia en comentario, en otras normas legales en el Derecho Privado, cuya aplicación fue controvertida en el Derecho Comercial<sup>7</sup>.

Más aún, cuando la regulación del plazo de prescripción establecida por el artículo 1216 del Código Civil, que hace décadas fue considerada como solución de principio, dejó de poseer tal cualidad, luego de su nueva redacción, que fue dada por la ley 16.603, la que agregó a la redacción original, que el plazo de 20 años, es "*sin perjuicio de lo que dispongan las normas especiales*", en indubitable referencia legal, entre otras normas al Derecho Tributario<sup>8</sup>.

**B.- Los actos interruptores.-** En materia de la formulación de un elenco de actos interruptores también existe en el Derecho Tributario Material norma legal expresa<sup>9</sup>.

Por lo tanto, tampoco en este aspecto esencia existe vacío normativo. La regulación legal tributaria es suficiente para solucionar todas las controversias sobre la vigencia o la extinción de la obligación tributaria, pues ella se remite expresamente a "*todos los demás medios del derecho común*".

La sentencia 23/2012 no identifica ninguna norma legal que apoye la interversión del título en materia tributaria. No se trata de una omisión de la sentenciante, pues dicha norma legal no existe. Por lo tanto, debemos concluir que la tesis de la interversión del título carece en materia tributaria de todo soporte legal.

---

5 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 112 p. 142 pues carece el intérprete de discrecionalidad para elegir la norma legal a aplicar para resolver la situación jurídica.

6 Decreto Ley 15.524 artículo 23 literal A) que comprende a todo principio, entre los que incluimos el principio de legalidad, el principio de la autonomía del derecho tributario material y el principio del debido proceso y norma legislativa.

7 Enrique Vécovi (1948) La interversión de la prescripción en nuestro Derecho Comercial, en LJU nota al caso 2607.

8 Juzgado Letrado de Primera de Young de 2° Turno, sentencia 17/2007 confirmada por TAC 7°, sentencia 26/2008 publicadas en LJU c/15.747.- Esta última sentencia eleva los plazos establecidos en el Código Tributario como principios generales de Derecho Tributario.

9 Código Tributario, artículo 39.

La sentencia en comentario sólo cita en su apoyo otra sentencia judicial<sup>10</sup>, aunque se han producido otras sentencias en el ámbito del contencioso anulatorio ante el TCA que también aplican esta tesis de la interversión del título<sup>11</sup>.

La recepción de esta tesis en el Derecho Tributario Material, contradice frontalmente con la norma legal de Derecho Privado que reconoce expresamente esa interversión del título, pues el legislador limitó esa aplicación exclusivamente a la ejecución de títulos valores, tal como surge del texto legal "*en materia de títulos valores*"<sup>12</sup>, lo que debe descartar su aplicación a la prescripción tributaria.

La inexistencia de una norma legal que autorice la aplicación de la interversión del título en materia tributaria y la contradicción que esta tesis mantiene con la única norma de Derecho Privado que la prevé expresamente, resultan a nuestro juicio, hartos suficientes para considerar que la interversión del título ejecutivo tributario, colide con los siguientes principios generales de derecho:

**a) principios de legalidad en materia de los modos de extinción de la obligación tributaria<sup>13</sup>;**

**10 TAC 4°, sentencia 140/2009** la que dispuso, que "*La Sala tiene por criterio que el derecho declarado en la sentencia ejecutoriada, que conforma el consecuente título de ejecución posibilitando la apertura de la vía de apremio (arts 377 y conc. CGP) se encuentra sometido a plazo prescripcional de 20 años a partir de la fecha en que la misma quedó ejecutoriada, en mérito a fundamentos doctrinarios y jurisprudenciales a los que se remite en aras de la brevedad (de la Sede N° 150/97, 39/00, 105, 185/01 y 306/05, etc) respaldados ahora en la nueva redacción de los arts. 1019, 1026 C. de C, según el artículo 27 de la ley 17.292, razón por la cual es de concluir que el término no había transcurrido a la promoción de la incidencia*". Revisé todas las sentencias citadas por este fallo. Todas refieren a la materia cambiaria. Ninguna de ellas es sobre materia tributaria. No corresponde el traslado de esas sentencias de materia cambiaria a la materia tributaria, pues los vínculos jurídicos son diferentes. En materia cambiaria, el fundamento es el consentimiento del obligado. En materia tributaria, el fundamento es la aplicación exclusiva de la voluntad legislativa.

**11 TCA, sentencia 568/2012** referida en nota al pie N° 2; **TCA, sentencia 314/2013 Considerando VII)** señalando que *no puede considerarse de recibo el agravio que articula el promotor, en tanto pretende aplicar el plazo de prescripción de 5 años previsto en el art. 38 del Código Tributario a los créditos reconocidos por sentencia judicial ejecutoriada, cuando ante la ausencia de una solución específica en el Derecho Tributario debe acudir a las reglas del Derecho Común, y en esta hipótesis el plazo prescripcional es de 20 años (arts. 1216 y 1220 CC) lo que determina se torne innecesario abordar el análisis de los restantes aspectos del debate propuestos por los litigantes*".

**12 Código de Comercio, artículo 1026 inciso 3°**

**13 César Pérez Novaro** (2013) op. cit. N° 53 a N° 58, p. 65 a p. 68.

**b)** el de la autonomía del Derecho Tributario Material, considerado como un medio instrumental de defensa de la norma legal expresa tributaria<sup>14</sup>, porque el legislador tributario ha estructurado soluciones propias y particulares, considerando y reconociendo las peculiaridades que ostenta la relación jurídica tributaria respecto de otras ramas del Derecho Obligacional<sup>15</sup>, para adaptarlas a las exigencias del Derecho Tributario<sup>16</sup>;

**c)** el del debido proceso, porque existe previsión expresa en el artículo 39 del Código Tributario, otorgándole efecto interruptor al emplazamiento en el juicio ejecutivo y no a la sentencia, sea ésta liminar o definitiva<sup>17</sup>.

**C.-Los principios generales de derecho.-** La ausencia de una norma legal expresa que autorice la aplicación de la tesis de la interversión del título ejecutivo tributario y la contradicción entre esa tesis y los principios generales referidos en el literal anterior, nos obliga a indagar sobre la forma de aplicación de éstos, en la solución de una determinada controversia.

Prestigiosa doctrina española señala que *"el juez lleva a cabo una ponderación entre principios, cuyo resultado es precisamente una regla. Por eso, tiene pleno sentido decir que los principios no determinan directamente (es decir, sin la mediación de las reglas) una solución."*<sup>18</sup>.

---

14 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 112 p. 141.

15 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 45 a N° 50 p. 57.

16 Ramón Valdés Costa (1992) Instituciones de Derecho Tributario, Depalma, p. 58.

17 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 3 p.349 el legislador tributario eligió el emplazamiento y no la promoción de la demanda ejecutiva, por aplicación del principio del debido proceso, de estricta aplicación a los actos interruptores, confiriéndole la oponibilidad sólo al emplazamiento. Si la sentencia es liminar, su ejecutoriedad no se notifica sino que se verifica por el solo vencimiento del término de la citación de excepciones en el proceso ejecutivo tributario.

18 Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero (2006) Ilícitos atípicos, Editorial Trotta, 2ª edición, p. 20.-

Se agrega por estos autores los principios generales cumplen las siguientes funciones: a) como la justificación de las reglas, dotando de sentido a los principios generales en sentido estricto y b) como la regulación de la conducta o dicho de otro modo, como la dimensión directiva de los principios generales en relación a los órganos jurisdiccionales aplicadores.

En este último caso, como dimensión directiva, los principios generales resultan aplicables (i) cuando no existen reglas específicas aplicables; (ii) cuando éstas presentan problemas de indeterminación en su formulación; y (iii) cuando las reglas existentes parecen estar en conflicto con los principios que las justifican o con otros principios del sistema o del ordenamiento jurídico<sup>19</sup>.

Como entendemos aplicables los principios generales de legalidad, autonomía del Derecho Tributario Material y del debido proceso, entendidos como dimensión directiva a la situación jurídica resuelta por la sentencia en comentario, deben ubicarse en la hipótesis de conflicto con la tesis de la interversión del título ejecutivo tributario y por tanto, con su consecuencia jurídica, la extensión del plazo de prescripción luego de la sentencia de condenación de 5 años a 20 años.

Lo que justifica e informa nuestro rechazo a la solución adoptada por la sentencia en comentario.

**D.- Rechazo por el PECA.-** La tesis de la interversión del título, ha sido rechazada por un dictamen del Procurador del Estado, en la misma causa donde se dictó la sentencia 568/2012. En esa oportunidad, el PECA señaló que *"el hecho de que exista sentencia firme en el juicio ejecutivo no trastoca la naturaleza de la prescripción tributaria, la cual tiene características especiales que la distinguen del mismo instituto en el ámbito civil. Pese a reconocerse la opinabilidad del tema, demostrado por la existencia de la jurisprudencia civil que informa la contestación, se estima que la anotada circunstancia procesal carece de efecto alguno sobre la extensión del plazo legal establecido en el citado art.38"*<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero (2006) op. cit. p. 18.

<sup>20</sup> PECA, dictamen 686/2011.

**E.- Recepción por el TCA.-** El TCA ha sostenido que *“El Código Tributario regula la prescripción de los tributos y sus sanciones en sus arts. 38 a 40. El artículo 38 del CT prevé el plazo de prescripción a computarse a partir del hecho gravado y antes del emplazamiento judicial. Y el art. 39 del mismo cuerpo normativo establece dentro de las causas de interrupción de dicho plazo, hipótesis todas anteriores al inicio del juicio ejecutivo”*.

**F.- Crítica a la recepción por el TCA.-** Esta afirmación y la limitación del ámbito de aplicación del plazo de prescripción no se compadecen con el texto de los artículos 38 y 39 del Código Tributario. Es equivocado afirmar que el elenco de actos interruptores o suspensores tienen lugar sólo en el procedimiento administrativo tributario. Alcanza con la lectura del artículo 39 del Código Tributario para constatar la previsión expresa del emplazamiento judicial que desmiente tal afirmación. De hecho, el reconocimiento o el pago o la consignación total o parcial son hipótesis fácticas que se pueden verificar tanto en el transcurso del expediente administrativo, como en el juicio ejecutivo tributario o incluso en la vía de apremio. Esas circunstancias fácticas ostentan virtualidad interruptora del nuevo plazo de prescripción que se inicia al día siguiente del emplazamiento judicial. Por otra parte, cabe ubicar al emplazamiento después del inicio del juicio ejecutivo tributario y fuera del expediente administrativo de la DGI.

Como ha sostenido prestigiosa doctrina nacional, la formulación de la premisa mayor fundada en la aplicación de las disposiciones de los artículos 1216 y 1220 del Código Civil contraría el texto expreso del artículo 38 del Código Tributario que formula dos plazos de prescripción. Sin norma legal expresa, se desaplica la norma legal especial del artículo 38 del Código Tributario. Esta desaplicación además aparece injustificada, cuando el artículo 40 del Código Tributario, prevé expresamente la suspensión del curso del plazo de la prescripción tributaria por la interposición de recursos procesales en el juicio ejecutivo tributario, lo que demuestra, que el plazo de prescripción sigue corriendo, con posterioridad al emplazamiento y que existe norma legal tributaria expresa que así lo considera y lo establece<sup>21</sup>.

---

21 **Andrés Blanco** (2013) Exposición efectuada en las Jornadas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del 2013 (inérita).

**G.- Regulación de orden público.-** La regulación legal tributaria debe considerarse de orden público. Ninguna de las dos partes puede disponer o establecer los actos jurídicos impeditivos del término de prescripción. El elenco de actos jurídicos interruptores o suspensivos es expreso y limitado a la formulación legislativa. El legislador cerró dicho elenco al señalar que "*se interrumpirá por*" la elección expresa de actos jurídicos formulada en los artículos 39 y 40 del Código Tributario.

Ni el sujeto activo ni los sujetos pasivos pueden modificar dicho elenco de actos jurídicos, agregando otros no contenidos en el elenco de "*medios indicados*" en el inciso 1º del artículo 39 del Código Tributario, tal como el propio legislador tributario señala en el inciso 2º del artículo 39 del Código Tributario al expresar "*se interrumpirá por los mismos medios indicados en el inciso anterior*".

Por lo tanto, es el legislador tributario quien califica esos actos jurídicos por él seleccionados y a los que él les confirió el efecto de interrumpir válidamente la verificación del término de prescripción, cuando como refiere en el inciso 2º del artículo 39 del Código Tributario, cuando se halle en "*curso*" el plazo de prescripción.

El examen exegético de la norma legal confirma esa competencia exclusiva del legislador para regular este modo de extinción de la obligación tributaria.

**H.- Los medios de interrupción y de suspensión.-** Un medio de interrupción es un acto al que el legislador le ha otorgado expresamente la aptitud jurídica suficiente para interrumpir válidamente el plazo de prescripción, impidiendo la verificación del término de prescripción, con el alargamiento o prolongación de la vida o vigencia de esa relación jurídica tributaria.

Necesariamente los actos interruptores o suspensivos del curso de la prescripción deben emanar de alguna de las partes en la relación jurídica tributaria. El examen de los diversos actos considerados por el legislador en los artículos 39 y 40 del Código Tributario demuestra que todos los actos interruptores o suspensivos del plazo de prescripción tributaria, se concretan en actos jurídicos que fueron provocados por alguna de las 2 partes de esa relación jurídica tributaria o a los que se le otorga conocimiento de los verificados por la otra parte, tanto en el procedimiento administrativo tributario como en el proceso jurisdiccional tributario.

Lo que habilita descartar a la sentencia ejecutoriada como un acto jurídico interruptor del término de prescripción. Una sentencia, sea liminar o definitiva, dictada en el proceso ejecutivo tributario, siempre emana del Juez<sup>22</sup>, el que obviamente no forma parte de la relación jurídica tributaria.

Esto explica que el artículo 39 del Código Tributario no haya considerado ni haya previsto expresamente a la sentencia ejecutoriada como una circunstancia impeditiva u obstativa de la verificación del término de prescripción y que sólo haya hecho referencia a ella en forma expresa en el artículo 40 del Código Tributario, para determinar el fin del período de la suspensión del curso del plazo de prescripción.

La resolución de los recursos procesales interpuestos tiene como único efecto jurídico previsto por el legislador tributario que se habilita a recomenzar el cómputo del plazo de prescripción, teniendo en cuenta el plazo ya computado antes de la interposición de dichos recursos procesales<sup>23</sup>.

Por estas consideraciones debe descartarse en el legislador tributario la hipótesis de un olvido o de una omisión legislativa o la existencia de un vacío normativo en la regulación legal de la prescripción en el Derecho Tributario Material.

**I.- El principio del debido proceso.-** Confirma esta exclusión de la sentencia ejecutoriada del elenco de los actos idóneos para interrumpir o para suspender el término de prescripción, que el legislador haya tenido en cuenta la necesidad de atender a la oponibilidad de los actos jurídicos interruptores a la otra parte de la relación jurídica tributaria, comunicando su producción fáctica, con la finalidad de otorgar conocimiento a la otra parte de dicha relación jurídica tributaria, tanto de la verificación del medio típico interruptor o suspensivo del término de prescripción tributaria.

Esto se explica por la indudable influencia del principio del debido proceso tanto en el procedimiento administrativo como en los procesos tributarios, un principio cardinal y garantista para ambas

---

22 Eduardo J. Couture,(1974) Fundamentos de Derecho Procesal Civil, Depalma, Buenos Aires, p. 277.

23 Nelly Valdés de Blengio (1997) Prescripción de tributos y sanciones en Revista Tributaria N° 140 p. 607.

partes en la relación jurídica tributaria, como verdadera garantía fundamental de la persona humana<sup>24</sup>.

Este principio general constitucional del debido proceso también explica y fundamenta la elección realizada por el legislador tributario en el proceso ejecutivo tributario, optando por el otorgamiento de efecto interruptor al emplazamiento y no adjudicar dicho efecto a la demanda ejecutiva presentada por la Administración acreedora o la resolución judicial liminar que decreta el embargo en el proceso ejecutivo tributario.

**L.- El principio de tipicidad en los actos interruptores y suspensivos.-** Si se analizan sustancialmente y en conjunto los actos jurídicos previstos en los artículos 39 y 40 del Código Tributario, se advertirá que ninguno de ellos emana de un tercero en la relación jurídica tributaria entablada entre el sujeto activo y los sujetos pasivos.

El acto interruptor o el acto suspensivo del término de prescripción son sustancialmente considerados verdaderos medios típicos, puesto que los artículos 39 y 40 del Código Tributario son en sí mismos, auténticos tipos jurídicos y como tal, constituyen descripciones del legislador conceptualmente cerradas, que se hallan informadas por el principio general de tipicidad, aplicable en materia tributaria<sup>25</sup> donde siempre es susceptible de discernir conceptualmente lo que se halla comprendido de lo resulta excluido del tipo jurídico involucrado.

**LL.- El principio de la autonomía del Derecho Tributario Material.-** La función actual del principio es la protección de la solución expresa tributaria o de la preeminencia de la solución tributaria legal expresa, en consideración legislativa de las peculiaridades que ostenta la relación jurídica tributaria respecto de otras relaciones jurídicas obligaciones de nuestro Derecho (Un solo sujeto activo, el Estado; Funciones y facultades no autorizadas a ningún otro acreedor, crea la norma, la ejecuta y falla las controversias entre las dos partes de la relación jurídica tributaria, el sujeto activo debe actuar imparcialmente).

---

24 Constitución de la República, artículos 72, 233 y ss, 309 y ss; Pacto de San José de Costa Rica, artículo 8.

25 Alberto Xavier (1978) Os principios da legalidade e da tipicidade da tributacao, p. 77/78; Alberto Faget, (2004) Interpretación y calificación en materia tributaria. Las formas jurídica inadecuadas y el fraude a la ley fiscal, en Revista Tributaria N° 181 p. 437

El principio ha sido recibido en el Código Tributario (artículos 4, 5, 6 y 14 incisos 2° y 3°).

En relación al artículo 14 inciso 2° del Código Tributario es necesario tener en cuenta la trascendencia del método histórico de interpretación, considerando la comparación del Proyecto del Poder Ejecutivo que establecía "*Salvo disposición expresa en contrario le son aplicables las normas de derecho común*".

Esta aplicación automática de las normas del derecho común fue sustituida en el trámite de aprobación en el Consejo de Estado, por una redacción que asegura la autonomía del legislador tributario "*Le son aplicables las normas propias o específicas en la materia, correspondiendo las del derecho privado, en caso de disposición expresa o subsidio*", lo que recibe en plenitud el principio de la autonomía del Derecho Tributario Material.

En el caso de la prescripción, existe norma expresa tributaria que recibe la regulación tributaria expresa de la prescripción tributaria (artículos 38 a 40 del Código Tributario). La regulación del Derecho común, sólo es aplicable "*en subsidio*" de la regulación tributaria. Si no existiera esa regulación tributaria expresa, sería de aplicación la regulación del Derecho Común. Como ha sido aprobada en la Ley General Tributaria esa regulación de este modo de extinción, y como la remisión expresa es a los medios y no a las normas del Derecho Común, no resulta legítimo que el intérprete, cualquiera sea su naturaleza, pretenda la existencia un vacío normativo y aplique las soluciones de Derecho Civil.

**M.- Conclusión.-** En suma, la aplicación de tesis de la interversión del título ejecutivo tributario no es ajustada a Derecho en materia tributaria<sup>26</sup>.

Al día siguiente de verificado el emplazamiento en el proceso ejecutivo tributario, principia a correr un nuevo plazo de prescripción, que la Administración podrá interrumpir mediante el ejercicio de la intimación judicial practicada personalmente al deudor, recibida como medio de interrupción en el Derecho Comercial<sup>27</sup>, aplicable por la remisión a los medios de interrupción del Derecho Común que realiza el artículo 39 del Código Tributario.

El acápite de la disposición de Derecho Común, alude a "*cualquiera de las maneras siguientes*" haciendo referencia a su carácter de acto jurídico interruptor del término de prescripción. Lo que resulta idóneo para atribuir el efecto interruptor a dicha intimación<sup>28</sup>.

### **3.- La reinscripción del embargo.-**

La reinscripción del embargo no tiene efecto interruptor del término de prescripción, por no haber sido elegida por el legislador en

---

26 Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 1º turno, sentencia Nº 88/2010 del 17/12/2010.- Loreley Operti, suma obrante en esta Jurisprudencia Tributaria, la que se transcribe con los subrayados destacados correspondientes. El **Derecho Tributario tiene autonomía suficiente** y se halla **informado por los principios de legalidad y tipicidad. Existiendo un término de prescripción previsto en la norma tributaria, no corresponde que se integre con el término previsto en otras ramas jurídicas.** Sin perjuicio de reconocer la opinabilidad del tema sobre todo después de la sanción de la ley 17.292, esta sentenciante adhiere a esta posición por cuanto en nuestro concepto, **si bien es cierto que la ley tributaria no prevé qué sucede con el término después de dictada la sentencia, lo cierto es que tampoco está previsto en la ley civil.** El artículo 1220 solamente establece a partir de qué momento empieza a correr el plazo, lo que significa a nuestro juicio, que interrumpido, este comienza a correr nuevamente desde que causó ejecutoria, pero no establece cual es la extensión del término. El artículo 1216 establece un plazo de 20 años pero no olvidemos que el Código Tributario, consagra un plazo de 5 años. Cabe preguntarnos. **¿Porqué elegir el término de 20 años del Código Civil cuando en el Código Tributario, existe una norma que regula el término de prescripción de las obligaciones tributarias?.** Con la sanción de la ley 17.292 fue necesaria la norma expresa para poder habilitar tal interpretación, porque no olvidemos que el **artículo 1216 establece un plazo sin perjuicio de lo que al respecto dispongan las leyes especiales y precisamente la ley especial –tributaria- prescribe que las obligaciones personales prescriben a los 5 años.** Coadyuva tal interpretación que las normas sobre prescripción y sus modos de interrupción son de interpretación restrictiva, por su carácter excepcional, ergo no nos parece adecuada la integración que se propulsa por la Administración.

27 Código de Comercio, artículo 1026 inciso 1º numeral 3º en la redacción dada por el artículo 27 de la ley 17.292.

28 César Pérez Novaro (2013) op. cit. Nº 109 p. 132/133.

materia tributaria en el elenco de actos de interrupción en el artículo 39 del Código Tributario ni en el Derecho Común<sup>29</sup>.

La sentencia 23/2012 en comentario señala se ha acreditado que se ha solicitado y obtenido la reinscripción registral de los embargos trabados desde 2002 a 2007, lo que a nuestro juicio, carece de todo efecto interruptor del término de prescripción.

#### **4.- La modificación en el proceso ordinario posterior de lo resuelto por la sentencia 48/2010.-**

Surge que la sociedad responsable inició sus actividades gravadas en febrero de 2002, lo que comunicó a la DGI inscribiéndose en el RUT. Respecto de la sociedad contribuyente, la DGI declaró la caducidad del convenio el 2 de abril de 2002 promoviendo ese mismo año acción ejecutiva en su contra, emplazándola el 11 de noviembre de 2002. Al día siguiente comenzó a correr un nuevo plazo de prescripción, el que no fue interrumpido por la reinscripción de los embargos verificada el 22 de junio de 2007, por lo que se verificó el término de prescripción el 12 de noviembre de 2007.

El dictado de la Resolución de la DGI N° 1779/2009 de 20 de octubre de 2009 no tiene efecto interruptor por su dictado, sino por su notificación al administrado, según dispone expresamente el artículo 39 del Código Tributario. Tampoco lo tiene, porque es presupuesto de toda interrupción, que el plazo de prescripción se hallare en curso, lo que no ocurre en el caso en comentario, pues el término de prescripción se verificó el 11 de noviembre de 2007.

Es un presupuesto necesario de la interrupción de la prescripción que el plazo se hallare en curso<sup>30</sup> pues la verificación de un posterior acto pretendidamente interruptor, carece de la idoneidad jurídica para resucitar la obligación tributaria extinguida por haberse

---

29 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 112 p. 141 nota al pie N° 493; **Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 1° turno, sentencia N° 88/2010 del 17/12/2010.- Loreley Operti**, suma obrante en esta Jurisprudencia Tributaria, la que señala que la mera reinscripción del embargo no está prevista en la ley como causa de interrupción de la prescripción ni en el Código Tributario ni en el Derecho Común. Acoge la declaración de prescripción.

30 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 288 p.290; **TAC 7°, sentencia 215/1999; Rodolfo Saldain y Gonzalo Martínez Alba (2009)** Nulidad de los convenios de facilidades de pago sobre deudas tributarias prescriptas en La Ley Uruguay, volumen 2 p. 589 y ss

verificado previamente el término de prescripción y haber operado ipso jure, esto es por el sólo transcurso del término<sup>31</sup>.

### **5.- Efecto de los actos interruptores del término de prescripción de conocimiento de los contribuyentes sobre los responsables.-**

La extensión de los efectos interruptores del término de prescripción a los codeudores se ha fundado en la solidaridad civil admitiendo el efecto de la propagación para todas las causales de interrupción o de suspensión con la limitación a uno los herederos de la interpelación o el reconocimiento de ese heredero<sup>32</sup>.

Teniendo presente la interpretación del artículo 14 inciso 2° del Código Tributario mediante la utilización del método histórico<sup>33</sup>, entendemos que la falta de una norma de reenvío no puede ser suplida invocando la solidaridad civil, pues la responsabilidad tributaria tiene naturaleza jurídica de sanción encubierta, que hace aplicables los principios generales de Derecho Penal, con especial acento en los principios generales de tipicidad y de adecuación o subsunción al tipo legal<sup>34</sup>.

Entendemos que la propagación de los efectos jurídicos de la interrupción o de la suspensión del plazo de prescripción, requiere de texto legal expreso. Si el legislador tributario se abstuvo de regular los efectos de los actos interruptores respecto de los codeudores solidarios, debe considerarse que no existe norma legal expresa que autorice la propagación de dichos efectos jurídicos<sup>35</sup>.

---

31 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 281 p. 277.

32 José Bordolli y Alberto Faget (1995) Sujeción pasiva y responsables tributarios, en Revista Tributaria N° 128 p. 428/429; Código Civil, artículos 1240/1241 y 1398 N° 3° y N° 4°; Juan Albacete (2014) La responsabilidad tributaria, en Revista Tributaria N° 240 p. 361 entendiendo que lo normal es que los actos interruptores o suspensivos se propaguen a los deudores solidarios.

33 Numeral 2 literal LL) de esta nota de jurisprudencia.

34 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 359 p.361/362. Se aclara que esta interpretación constituye un cambio de opinión del autor respecto de lo expuesto en la primera edición de Modos de extinción de la obligación tributaria, cambio de opinión que la sentenciante no pudo conocer en el 2012 dado que la segunda edición de dicha obra se publicó al año siguiente.

35 César Pérez Novaro (2013) op. cit. N° 359 Nota al pie 1570 p. 362.

Más aún, que cuando fueron notificados del dictado del acto de determinación, ya se había verificado el término de prescripción, extinguiendo la obligación tributaria y sus sanciones hacia la sociedad responsable.

Montevideo, 11 de noviembre de 2014