

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES
Mención: Tributos, Área: Rentas Internas

LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA TRIBUTARIA
Un análisis de su procedencia a la luz del Código Orgánico Tributario (2014) y
de las decisiones del SENIAT-Mérida.

Trabajo presentado como requisito para optar al grado de Especialista en Ciencias
Contables Mención: Tributos, Área: Rentas Internas

Autor: Gabriel V. Pereira M.
Tutora: Dra. Aura E. Peña G.

Mérida, septiembre, 2016.



CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
MÉRIDA VENEZUELA

ACTA – VEREDICTO

En la ciudad de Mérida, a los veintidós (22) días del mes de noviembre de 2016, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Profesores Aura Elena Peña, Jorge Bastidas y Frank Rivas en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 21 de septiembre de 2016, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables, Mención TRIBUTOS, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por el estudiante de Postgrado **GABRIEL VICENTE PEREIRA MOLINA** titular de la C.I. **V- 18.578.998** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS, ÁREA: Rentas Internas.**

Reunido el Jurado y presente el aspirante, éste procedió a defender su Trabajo Especial de Grado titulado: **"LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA TRIBUTARIA. Un análisis de su procedencia a la luz del Código Orgánico Tributario (2014) y de las decisiones del SENIAT – Mérida"**, desarrollado bajo la **TUTORIA** de la Prof.^a Aura Elena Peña, titular de la cédula de identidad **V- 8.074.510**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el Jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que al mencionado aspirante le fuera conferido el Grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS, Área: Rentas Internas.** Otorgándosele la mención Honorífica y publicación.

Prof. Aura Elena Peña
Tutora - Coordinadora

Prof. Frank Rivas
Miembro del Jurado

Prof. Jorge Bastidas
Miembro del Jurado

velizeth-



Coordinación de Postgrado en Ciencias Contables

Núcleo Liria. Edificio F. Planta baja. Mérida 5101 República Bolivariana de Venezuela.
FACES Telefax: (0274) 2401165 / 2401166. E-mail: pcc@ula.ve / contaduria@cantv.net. URL: <http://pcc.faces.ula.ve>

DEDICATORIA

A DIOS TODOPODEROSO, hacedor de todas las cosas, que gracias a su inspiración logré concretar esta meta, honor y gloria a él.

A MI PADRE Y A MI MADRE: José Vicente y María Merced, por darme la vida y ser estímulo para alcanzar mis metas.

A MIS HERMANOS Y HERMANAS: María Merced, María Adriana, Miguel de la Trinidad y David Alejandro, para que sirva de ejemplo en nuestra familia en cuanto a que los logros académicos generan satisfacción.

A MI AMOR: NORELIK por haberme acompañado y motivado, con tanto amor y comprensión, durante este tiempo para hacer este sueño realidad.

A MI SUEGRA NORIS Y MI CUÑADA KRYZ, por sus palabras de entusiasmo para materializar este trabajo.

PARA MIS SOBRINOS: Manuel Ignacio, Jesús Matías y Marcelo Leonardo, he aquí razón que impulsa a seguir estudiando y fortalecer lo que verdaderamente es nuestro, el saber.

Gabriel V. Pereira M.

AGRADECIMIENTO

A la ilustre **Universidad de Los Andes** por darme la oportunidad de ser quien soy, al **Postgrado en Ciencias Contables** y al grupo de estudio que lo conforma por su apoyo académico.

A la **Dra. Aura Elena Peña Gutiérrez** por ser mi guía fundamental en el alcance de esta meta. Dios se lo pague y le siga bendiciendo abundantemente.

A mis colegas profesores de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales que me apoyaron con algún consejo oportuno: Víctor Molina, Ana Beatriz Méndez, Alirio Peña, Jorge Bastidas, Rosa Aura Casal, Norka Viloria, Rosa Maya Sciortino y a las profesoras del Postgrado: Dra. Belkys Albarrán y Dra. Rosalba Ordoñez. También quiero agradecer a la Lcda. Yelizeth Zambrano, por su estímulo, atención y comprensión en este quehacer académico.

A los funcionarios del SENIAT Tributos Internos Mérida: Dr. José Luis Rodríguez Piña y Lcdo. Vladimir Quintero, por su contribución en cuanto a criterios jurídicos y material aportado.

A todas aquellas personas que de manera formal e informal contribuyeron con este logro académico.

A todos, mil gracias.

Gabriel V. Pereira M.

ÍNDICE GENERAL

LISTA DE CUADROS.....	vii
RESUMEN.....	viii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	3
LA SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	3
La prescripción: un modo de extinguir las obligaciones tributarias en Venezuela	3
Objetivos de la investigación.....	15
Justificación	15
Alcance de la investigación	16
CAPÍTULO II	18
FUNDAMENTOS TEÓRICOS	18
Antecedentes de la Investigación.....	18
Bases Teóricas	19
CAPÍTULO III.....	43
FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS	43
Diseño y tipo de investigación.....	43
Objeto de estudio	46
Técnica de Análisis e Interpretación.....	47
Técnicas e Instrumentos de recolección de información	48
Validez y confiabilidad de los instrumentos.....	48
CAPÍTULO IV	50
FUNDAMENTOS LEGALES DE LA PRESCRIPCIÓN EN VENEZUELA	50
CAPÍTULO V	59
FUNDAMENTOS ADJETIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN EN VENEZUELA ...	59
CAPÍTULO VI.....	63
LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA TRIBUTARIA.....	63

Un examen de los fundamentos de derecho de las decisiones del SENIAT-Mérida (2014-2016)	63
CAPÍTULO VII	69
INCIDENCIAS DE LAS MODIFICACIONES DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2014) EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN	69
CAPÍTULO VIII	74
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	74
Conclusiones	74
Recomendaciones	75
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	76
ANEXOS	78

LISTA DE CUADROS

CUADRO

1 Categorías vinculadas a los objetivos de la investigación	42
2 Comparación del Código Orgánico Tributario (2001) con el Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014)	51
3 Recurso jerárquico y contencioso tributario según COT (2014)	60
4 Decisiones SENIAT- Mérida y decisiones con competencia contenciosa tributaria, ante solicitudes de prescripción tributaria (2014-2016)	64

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Especialización en Ciencias Contables
Mención: Tributos, Área: Rentas Internas

LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA TRIBUTARIA

**Un análisis de su procedencia a la luz del Código Orgánico Tributario (2014) y
de las decisiones del SENIAT Mérida**

Autor: Gabriel V. Pereira M.

Tutora: Dra. Aura E. Peña G.

Fecha: Septiembre, 2016.

RESUMEN

La prescripción representa un medio de extinción de obligaciones tributarias en Venezuela, la cual requiere de la pertinaz inactividad del acreedor en hacer valer su derecho de crédito, por un periodo de seis (6) años o diez (10) años de acuerdo al Código Orgánico Tributario (2014), en base a las características que presente el sujeto pasivo de la obligación tributaria en el cumplimiento de sus deberes formales (de declarar el tributo, inscribirse en los registros de la administración tributaria, entre otros). El presente estudio es de enfoque cualitativo, fundado en un paradigma de investigación hermenéutica, que dado al estudio doctrinario, jurisprudencial y legal de la prescripción en el derecho común y tributario venezolano, permite que tenga como objetivo general, exponer las principales incidencias de las modificaciones del Código Orgánico Tributario (2014), en cuanto a la procedencia de la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias, a la luz de las decisiones del SENIAT- Sector Tributos Internos Mérida y de decisiones judiciales con competencia contenciosa tributaria. A tal efecto, se aplicó una técnica interpretativa literal o declarativa para el análisis de los resultados. Como técnicas de recolección de información se hizo uso de la observación documental y de la entrevista, debidamente validados y aplicados sus instrumentos a expertos. Para finalizar se concluyó que el cambio en los lapsos de prescripción de cuatro (4) años a seis (6) años y el de seis (6) años a diez (10) años, genera mayores oportunidades al sujeto activo en hacer valer su derecho de crédito, pudiéndose generar situaciones de hecho y de derecho capaces de suspender e interrumpir el cómputo de la prescripción y, por tanto, disminuir las posibilidades del sujeto pasivo en extinguir una obligación tributaria por esta vía. La investigación no tiene carácter concluyente, sino que contribuye al debate académico en el campo tributario.

Descriptores: Obligación, derecho de crédito, prescripción.

INTRODUCCIÓN

Los medios de extinción de las obligaciones tributarias buscan darle fin al vínculo jurídico existente entre el sujeto activo de la relación obligacional (Estado) y el sujeto pasivo de una deuda tributaria (contribuyente y/o responsable), y en tal sentido, en este momento tiene cabida el estudio de los modos válidos de extinción del compromiso tributario, entre ellos, la prescripción tributaria, que producto del paso del tiempo y sin que el acreedor ejerza su derecho, el legislador pone fin a la obligación tributaria justificado en razones de seguridad jurídica y estabilidad de la sociedad.

En la presente investigación, se desarrolla desde el punto de vista doctrinario, jurisprudencial y legal, la figura de la prescripción en el campo tributario, entendiéndose su origen en el derecho romano, aunado a su esencia en el derecho civil, es decir, se hace un bosquejo *grosso modo* de la génesis de esta figura legal, su adopción y profundización en el campo del derecho civil, hasta su aplicación en el área tributaria en Venezuela. Con ello se resalta la vitalidad que tiene la prescripción tributaria en la última reforma del COT (2014), entendiéndolo su funcionamiento, desde la perspectiva académica, de funcionarios de la administración tributaria (SENIAT Mérida) y de los profesionales vinculados al libre ejercicio con la materia tributaria.

En este sentido, el investigador pudo contrastar diversas ópticas que favorecen en la materialización de este trabajo especial de grado, que será útil a quien desee conocer los procesos para solicitar la prescripción, el modo para determinar el cómputo de lapsos necesarios para prescribir, teniendo presente los elementos de hecho y de derecho que pueden suspender o interrumpir el periodo necesario para dar fin a un tributo y sus accesorios y en razón de ello, se exponen las incidencias de los cambios generados en el Código Orgánico Tributario (2014) en materia de prescripción y sus posibles consecuencias para darle fin a un tributo y sus accesorios.

La investigación se estructura en los capítulos siguientes:

El capítulo I, en el cual se desarrolla la situación problemática de la investigación, se plantea los objetivos de la investigación, la justificación y el alcance de la misma.

El capítulo II, se incorporan las investigaciones previas, se esbozan las bases teóricas de la misma, desde el origen de esta figura legal, razonando sus fundamentos de derecho hasta el modo como debe aplicarse dicha institución legal en la actualidad.

El capítulo III, consta de los fundamentos metodológicos de la investigación, en el cual se explica el diseño y tipo de la investigación, el objeto de estudio, los sujetos claves de información, la técnica de análisis e interpretación, las técnicas e instrumentos de recabar la información y por último la validez y confiabilidad de los instrumentos que permitieron recabar la información.

El capítulo IV, se conforma con los fundamentos legales de la prescripción en Venezuela, en el mismo se desarrolla todo el marco jurídico que regula a la prescripción tributaria en nuestro país, hasta puntualizar con las variaciones ocurridas vía ley habilitante al COT (2014).

El capítulo V, desarrolla los fundamentos adjetivos de la prescripción en Venezuela, en el mismo se infieren los procedimientos establecidos por las leyes venezolanas para darle fin a una obligación tributaria por prescripción.

El capítulo VI, plantea los argumentos jurídicos de la jurisprudencia en materia de prescripción extintiva tributaria, en el cual se abordan elementos de las bases de algunas decisiones administrativas y judiciales en esta materia.

El capítulo VII, permite abordar las principales incidencias de los cambios materializados en el COT (2014) en materia de prescripción extintiva tributaria.

Por último, el capítulo VIII denota las conclusiones y recomendaciones que vislumbra el autor, producto de la investigación realizada.

CAPÍTULO I

LA SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

La prescripción: un modo de extinguir las obligaciones tributarias en Venezuela

La consecuencia que alude el ordenamiento jurídico al paso del tiempo con respecto de la extinción de las obligaciones, se entiende como la prescripción extintiva, la cual para Maduro (2011), “es un medio no satisfactivo de extinción de las obligaciones, mediante el cual una persona se libera del cumplimiento de una obligación por el transcurso de un determinado tiempo y el cumplimiento de determinados requisitos contemplados en la ley”. (p. 490).

Partiendo de la idea del mencionado autor, es importante recalcar que en caso de que la prestación contenida en la obligación, no ha sido satisfecha de manera plena, pero a entender del legislador, el derecho de crédito del acreedor y la obligación del deudor debe finalizar porque se han cumplido los extremos de ley, da paso a la prescripción; asunto que se abordará en adelante.

A tal efecto, se aclara que un principio de aceptación universal es que las obligaciones se extingan por prescripción, el cual tiene como marco jurídico de referencia, el derecho civil; pero se mantiene la postura firme de la doctrina del derecho privado y público en cuanto al vigor de la prescripción en el derecho positivo vigente de ambas ramas jurídicas.

Lo anterior se refuerza en expresiones de Giuliani (1993) el cual expresa que, “el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo, como lo reconoce nuestro código civil” (p. 564). De la mencionada afirmación, se

deja constancia que el sujeto activo de una relación obligacional puede ser el Estado, quien funge como sujeto de derecho público (sujeto activo, en este caso).

Se puede decir entonces que, la prescripción es un modo válido de extinción de obligaciones civiles, tributarias, administrativas, entre otras. Ahora bien, la obligación tributaria tiene un punto de partida *ex lege* o de fuente legal, producto del principio de legalidad tributaria establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en la cual está la obligatoriedad de que exista un texto legal, para darle cabida a un tributo.

El principio de la legalidad contiene en sí mismo un equilibrio entre el interés del Estado en su afán de obtener ingresos y, el deber del contribuyente de coadyuvar con los gastos públicos; lo que permite identificar de una manera precisa y cierta los elementos reguladores y hechos generadores de la obligación tributaria, es decir, el hecho imponible en particular.

Iturbe (2013) argumenta que la mayoría de la doctrina define al hecho imponible como “un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria” (p. 289). De esto, se produce la seguridad jurídica de los sujetos pasivos para tributar, es decir, quien ejecuta hechos similares a los de la ley debe cumplir con su deber tributario.

En tal sentido, cabe resaltar los elementos que caracterizan la obligación tributaria, tal como lo señala Araujo citado por Iturbe (2013), los cuales son: “i) la previsión en una ley; ii) la circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario, y iii) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación tributaria *ex lege* de pagar determinado tributo” (p.290).

La idea anterior se justifica en que la garantía o seguridad jurídica entre las partes involucradas, eliminando los rasgos de subjetividad del órgano recaudador y del sujeto pasivo de la obligación tributaria, no depende de la voluntad de las partes, sino de la exigencia de la ley, en razón de regular el tributo.

Desde este criterio el sujeto activo, como órgano estatal, resguarda su tendencia de hacer cumplir con la prestación dineraria de la obligación tributaria, generada través

del perfeccionamiento del acto material y subjetivo del sujeto pasivo, que induce al cumplimiento de un deber formal y material de declarar y pagar determinado tributo.

En consecuencia, el órgano tributario que le corresponde exigir al sujeto pasivo el pago de su cuota tributaria, debe estar siempre cualificado en el marco de la potestad tributaria fijada por la ley, para rescindir de la subjetividad que puede viciar la actuación tributaria de los entes recaudadores, impidiendo el cobro de una obligación, por haber prescrito.

Tal es el caso de la sentencia 0041/2013 del Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la circunscripción judicial del Área Metropolitana de Caracas del 23 de mayo de 2013, en la cual se declaró “con lugar” el recurso contencioso tributario, para dejar sin efecto una resolución emitida por el SENIAT el día 06/02/2012 de manera extemporánea y notificada el día 20/06/2012, en la que se declaró “sin lugar” un recurso jerárquico interpuesto por el sujeto pasivo el día 18/05/2007; recurso este último, que había materializado la suspensión de la prescripción.

La decisión judicial hace ver, que posterior al silencio negativo del órgano recaudador (el SENIAT no respondió al recurso jerárquico dentro del lapso correspondiente) cesó la causa de suspensión de la prescripción el día 22/10/2007 y se dio continuidad al cómputo del tiempo para prescribir, concretándose el término de la prescripción el día 23/10/2011 y, por ende, la extinción de las obligaciones en cuestión; la cual era el pago del ISLR del año 2003 y 2004 con sus respectivos accesorios. Todo esto, en el marco del Código Orgánico Tributario (2001).

Este caso se vincula con la subjetividad del órgano recaudador, por cuanto espontáneamente y a *motu proprio* quería intentar cobrar el derecho de crédito y, producto del análisis jurídico, el tribunal desestimó tal posibilidad, fundamentado en la legalidad expresa de cómo debe prescribir un tributo. Es prudente hacer énfasis, que para que prescriba cualquier tributo se debe cumplir con los parámetros legales; entre ellos: el cómputo del término, el término de la prescripción, la suspensión y la interrupción todos los cuales afectan los lapsos de prescribir.

Otro caso relevante para su análisis, se ubica en la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, correspondiente a la decisión N° 00243 del día 05 de marzo de 2013, en la cual se confirma el fallo del Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Guayana por vía de apelación, y se declara “sin lugar” un recurso contencioso tributario sobre la decisión de un recurso jerárquico intentado por el contribuyente y/o responsable del tributo para solicitar prescribir lo que respecta a, unas retenciones del impuesto al valor agregado correspondientes al año 2004.

En atención al caso expuesto, es importante manifestar que tanto la postura de la división jurídica del SENIAT- Región Guayana en respuesta del recurso jerárquico, como la del Tribunal Superior Contencioso Tributario ya mencionado (en decisión del recurso contencioso tributario), como la del Tribunal Supremo de Justicia (en decisión del recurso de apelación) se fundamentó en que se había producido la interrupción de la prescripción y, por ende, la dilatación del lapso para prescribir la obligación tributaria, iniciando nuevamente el cómputo de la prescripción desde este hecho.

Es de resaltar que el fundamento jurídico del órgano administrativo (SENIAT- Guayana) y del órgano judicial (Tribunal Superior y TSJ) es que producto de una posterior fiscalización por parte de la administración tributaria, se determinó que se había cometido el mismo ilícito material en relación de unas retenciones de impuesto al valor agregado en el año 2008 y, este hecho, va de la mano con la causal del numeral 4 del artículo 61 del derogado Código Orgánico Tributario (2001), el cual establecía que cuando se cometiera un ilícito del mismo tipo, se producía la interrupción de la prescripción; norma que prevalece en el COT (2014).

En este sentido, el responsable de la obligación tributaria en cuestión alegó a su favor que para que se iniciara el cómputo del lapso de la prescripción por haberse interrumpido, fundamentado en la causal antes mencionada, debía producirse una sentencia u acto administrativo definitivamente firme; lo cual no fue avalado por la interpretación del máximo Tribunal en Venezuela. En función de lo anterior se vislumbra la subjetividad de los órganos administrativos y judiciales en la valoración de la solicitud prescriptiva, enmarcados en la discrecionalidad administrativa de los

funcionarios. Pero también, la subjetividad del contribuyente en cuanto a identificar situaciones de derecho no establecidas en la norma.

Empero, el deber ser del sujeto pasivo como deudor del tributo, es velar porque se cumpla en todo y cada una de sus partes con la ley tributaria aplicable; tal como se señala en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014), el cual en su artículo 19 establece: “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable”.

Además, en el artículo 23 de la precitada norma, se señala que, “Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código y por normas tributarias”. De este dispositivo se deduce que el pago es el medio de extinción que más interesa al Estado, por razones de financiamiento del gasto público.

Viene a colación entonces, el interés que debe existir por parte del contribuyente, sea persona natural o jurídica, de cumplir con la prestación de dicha obligación para poder extinguir el vínculo jurídico existente, mediante las diversas modalidades establecidas en el derecho tributario venezolano.

Ahora bien, en materia de extinción de obligaciones se reclama recurrir al derecho civil, en el cual se establece el modo común de extinción de las obligaciones ordinarias para poder liberar al deudor de la conducta que debe desplegar en favor del acreedor, la cual puede ser de dar, hacer o no hacer determinado acto jurídico.

En cuanto a los modos de extinción de las obligaciones en general, destacan en el Código Civil de Venezuela (1982): el pago, la novación, la remisión de la deuda, la compensación, la confusión, la pérdida de la cosa debida, las acciones de nulidad, y por último, con gran vigencia para este estudio, la prescripción extintiva o liberatoria.

Al respecto, Calvo citado por Burgos (2013) afirma que,

[L]as causas de extinción de la obligación tributaria no difieren esencialmente de las propias obligaciones civiles. Sólo pueden considerarse peculiares aquellas normas que están basadas en la naturaleza pública de la

Administración, en su carácter de sujeto privilegiado o en la seguridad jurídica del sujeto pasivo [...] (p. 236)

En consideración a lo mencionado, se deja claro el carácter o personalidad jurídica del sujeto activo de la obligación tributaria, por ser este un sujeto regulado por el derecho público, signado con prerrogativas distintas a la de cualquier sujeto del derecho privado.

En cuanto a los modos de extinción de la obligación tributaria, se observa que el mismo Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014) estipula que los medios de extinción de las obligaciones tributarias son: el pago, la compensación, la confusión, la remisión, la declaratoria de incobrabilidad y la prescripción; lo que armoniza con lo establecido en el derecho civil venezolano en materia de extinción de obligaciones.

El propio Código Orgánico Tributario (2014), en su artículo 39, párrafo segundo, deja abierta la posibilidad que mediante una ley vinculante al área tributaria, se pueda constituir otro modo distinto a los ya mencionados, para dar por terminada una relación jurídico tributaria. Es decir, un elemento adicional que pueda colocar en uso el sujeto pasivo para cumplir con el sujeto activo y extinguir la obligación tributaria; siempre y cuando la ley defina esa forma válida de extinguir la obligación.

Es propio mencionar lo que establece Burgos (2013), cuando dice que: “extinguir la obligación es la terminación del vínculo jurídico entre acreedor y deudor y la consecuente cesación de efectos jurídicos [...]” (p. 361). Esto debido a que el deber ser de la conducta del sujeto pasivo como deudor del tributo, sea en calidad de contribuyente o responsable, es cumplir con la carga impositiva.

En otro orden de ideas, desde la contabilidad se presupone la existencia de un pasivo en el momento de la determinación tributaria, es decir, una obligación presente que va de la mano con la cuota del tributo, la cual requiere para que sea cancelada, el efectuar el respectivo pago en efectivo o buscar un modo válido para satisfacer el interés del acreedor.

Al respecto, el Marco Conceptual para la Información Financiera (2010), norma técnica que forma parte de los principios de contabilidad en Venezuela (VEN-NIF),

hace referencia en el párrafo 4.17 (parte final) que “un pasivo puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor”, indicación directa del hecho contable de la prescripción.

Con base en los argumentos precedentes, el pago constituye siempre el modo natural e idóneo para culminar con la obligación tributaria, pues con éste se satisface de manera eficaz la pretensión tributaria del sujeto activo; tal como lo advierte Maduro (2011) al afirmar que el pago “constituye el medio o modo voluntario por excelencia del cumplimiento de la obligación. Desde un punto de vista general, es el medio ordinario o normal de extinción de una obligación” (p.404).

Cabe señalar, independientemente que de la obligación tributaria principal se hayan derivado accesorios como multas e intereses, siempre será el pago la forma adecuada de cumplir con la prestación de la obligación tributaria. Mediante el pago se perfecciona la entrega o transferencia de dinero al sujeto activo, favoreciendo las arcas públicas.

Sin menoscabo de lo anterior, es de advertir que el pago debe ser materializado por el sujeto pasivo, a través de la figura del contribuyente, pero también podrá ser practicado por el agente de retención o percepción en su carácter de responsables del tributo, como se mencionó anteriormente; sin embargo, un tercero distinto a los precitados podrá hacerlo subrogándose los derechos del acreedor, sin llegar a ocupar las prerrogativas del órgano público. De este modo, atendiendo a la razón de tiempo y lugar del pago, podrá reflejarse la satisfacción de las sanciones, intereses moratorios y tributo a que haya lugar, equiparando las posiciones del sujeto activo y pasivo, lo que trae como resultado ineludible el normal desempeño de la actividad recaudadora.

Pero cuando lo expresado no se cumple, surge una figura jurídica que denota el impacto del tiempo en las relaciones jurídicas, aunado a elementos que se asocian con el propósito de extinguir las relaciones obligacionales; producto de una presunción legal en la cual se vislumbra la renuncia del acreedor en favor de hacer exigible su derecho de crédito a través de una acción, que permita llevar a ejecución la prestación contenida en dicha obligación, por haber prescrito.

En favor de esto, Burgos (2013) expresa lo siguiente,

[...] la prescripción es entendida como una consecuencia prevista en el ordenamiento jurídico ante la ocurrencia de un hecho jurídico complejo, cual es, el transcurso del tiempo unido a la inercia de su titular y, la falta de reconocimiento del deudor, del derecho de aquel. (p.411)

En atención a esto, el hecho de que la prescripción extintiva sea un modo no convencional para dar por extinta la obligación tributaria, hace que la misma esté dotada de procedimientos jurídicos razonablemente complejos, que permitan poner en funcionamiento este modo de extinguir obligaciones, distinguibles antagónicamente de cualquier otro concepto, como la prescripción adquisitiva y la caducidad.

Concretamente, la prescripción extintiva razón de ser de la investigación, constituye una modalidad que se diferencia material y doctrinariamente de la caducidad y la prescripción adquisitiva. La primera, se refiere a un término fatal, que ocurrido éste produce la extinción de la acción de la cual está dotado el acreedor y, puede hacerse válida de oficio por parte de la autoridad competente. La segunda, entendida también como usucapión, es el medio de adquirir un derecho real sobre una cosa.

La prescripción extintiva, siendo un modo de extinguir las obligaciones civiles y tributarias, no permite que se satisfaga el interés del acreedor a través de la obtención de la prestación en especie o por equivalente de dicha obligación; y en este sentido, mediante esta figura jurídica se busca liberar al deudor de cumplir, pero por razones que motivan al legislador a ello.

Es importante destacar que la prescripción extintiva o liberatoria tiene un origen remoto en el derecho; descansa su génesis en el derecho romano tal y como lo señala Hurtado (1997), cuando dice:

[...] la prescripción liberatoria era desconocida en el derecho romano antiguo y aún en la época clásica, ya que hasta entonces las obligaciones civiles eran consideradas perpetuas e imprescriptibles, con muy pocas excepciones; pero no así las obligaciones pretorianas que prescribían al año que era el tiempo durante el cual duraba este magistrado en sus funciones.

Fue por una constitución de Teodosio II del año 424 d. C. cuando se establece la primera ley general sobre prescripción que dispone que el término de prescripción de las acciones es de treinta años [...] (p. 252)

Se refleja la importancia que ha tenido para el hombre colocar punto final a las obligaciones, por cualquier modo estipulado en la ley. Se genera entonces, incertidumbre acerca de si, la prescripción extingue la acción o la obligación; pero es del entender mayoritario de la doctrina contemporánea que se da por extinta es la obligación.

Zambrano (2008) en apoyo de esto, refiere que,

[...] la acción en sentido procesal es imprescriptible, de allí que sea una impropiedad que el legislador haya dicho que la “acción prescribe”, cuando lo que se quiere decir es que el derecho a reivindicar el inmueble prescribe o que el derecho subjetivo como tal, está sujeto a su extinción o pérdida por el transcurso del tiempo. Por lo tanto, lo que prescribe es el derecho, a pesar del lenguaje del legislador. (p.525)

El argumento anterior resulta pertinente dado el vínculo entre el derecho de crédito y la obligación. El acreedor pierde su derecho a cobrar, invocado por el deudor.

Ahora bien, el razonamiento de por qué debe mantenerse la figura jurídica de la prescripción extintiva dentro del ordenamiento jurídico de cualquier Estado, incluyendo Venezuela, sigue prevaleciendo desde su origen hasta la actualidad. En concreto; en el derecho privado y público, el velar del Estado en materia de orden público, es de vital importancia para el orden social. Sí, se mantiene por un tiempo continuo e ilimitado la obligación, se entendería al deudor y a sus sucesores como obligados perpetuos.

El hecho que el orden público, como principio general del derecho, tiene como objetivo buscar el consenso social y evitar las alteraciones que perturben el normal desempeño del hombre en sociedad, retrotrae a que si el deudor no ha cumplido con su obligación por un tiempo prolongado, afectaría el normal desenvolvimiento del mismo, a lo que la ley atiende mediante la prescripción. Se justifica así, el interés del

Estado en cuanto a que: el derecho de crédito y las obligaciones deben ser satisfechas y cumplidas, respectivamente. Al respecto, Maduro (2011) señala “[...] la obligación nace para extinguirse y precisamente se diferencia del derecho real, porque este, especialmente el derecho de propiedad, tiende a perpetuarse” (p.46).

La prescripción extintiva va de la mano con uno de los fines del Estado, en mantener la seguridad jurídica resguardando el orden público y, se adecuan situaciones de derecho a situaciones reales o posibles. El desinterés del acreedor en querer hacer cumplir la prestación, más cuando esta postura se mantiene durante un tiempo prolongado, hace aparentar una situación de que el deudor ha cumplido.

En el campo del derecho público y privado, se mantienen estos mismos postulados de la seguridad jurídica y el orden público para fortalecer la prescripción. Al respecto, la defensa del deudor de hacer valer la inercia de su acreedor, en razón de su pertinaz inactividad, descarta acciones del acreedor en contra del deudor; esto origina que la prescripción extintiva opera a solicitud de parte y nunca de oficio. Así se establece desde el Código Civil (1982) en su artículo 1956, cuando expone: “el juez no puede suplir de oficio la prescripción no opuesta”; figura que aplica para el derecho privado y público.

En tal sentido, en materia tributaria resulta válido que la aplicación de la prescripción opere en sede administrativa o ante un órgano jurisdiccional, es decir, el deudor puede solicitar la extinción de la obligación mediante la prescripción ante el organismo que le corresponde la exigencia del tributo (sede administrativa) o a través de una solicitud formal en un tribunal (sede judicial). Así, se observan casos concretos en los cuales el organismo competente en cuanto a la exigencia del tributo, declara “sin lugar” o “con lugar” la solicitud de extinción de la obligación tributaria por parte del deudor, motivando su decisión en diversas razones. A tal efecto, se muestran algunos ejemplos.

Ante la oficina sector de tributos internos Mérida, adscrita a la gerencia de tributos internos región Los Andes, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se interpone una solicitud de prescripción contra las obligaciones tributarias contenidas en la planilla de liquidación N°

2004051002270007162 de fecha 29 de noviembre de 2004, según el acta de cobro N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DR/CA/2014-274 de fecha 03/12/2014; solicitud que fue declarada “sin lugar”. Dicho acto administrativo, se relaciona con el cobro de una sanción, por el expendio de especies alcohólicas sin la autorización de la administración tributaria (SENIAT), derivando una deuda tributaria. Parece común entender que desde el nacimiento del hecho imponible hasta la última fecha de cobro 03/12/2014, se había producido la extinción de la obligación a través de la prescripción.

Respecto al caso in comento, la administración tributaria había publicado un cartel de prensa en fecha 23/07/2009, lo cual de acuerdo a la decisión de la administración, se considera como un medio que generó la interrupción de la prescripción; empezando a contar el lapso para prescribir nuevamente, a partir del día 01/01/2010 hasta la fecha de notificación que fue el día 22/05/2015, fecha en que no habían transcurridos los seis (6) años necesarios para que prescribiera dicha obligación tributaria, tal y como lo establecía el Código Orgánico Tributario (2001).

Vale la pena acotar, que ante la misma oficina de tributos internos del SENIAT se tramitó una solicitud de prescripción del impuesto de sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, con base en declaración sucesoral N° 0446/2015, contenida en la planilla forma DS-99032 N° 1590049590 de fecha 20/07/2015. El SENIAT declara “con lugar” la solicitud de prescripción. Esto, fundamentado en el hecho de que la sucesión se apertura el 31/01/2004 y existen 180 días hábiles para declarar, pero la misma se materializa el 20 de julio de 2015. Tiempo superior al lapso de seis (6) años exigido por el instrumento legal, el Código Orgánico Tributario (2001).

Es importante hacer mención que, la prescripción se ve afectada por circunstancias que derivan que el cómputo del lapso de tiempo para prescribir, deba iniciarse sin considerar lo ya transcurrido, desde que se inicia el conteo del tiempo de acuerdo a la ley; es esto la interrupción de la prescripción. A tal efecto, también pueden darse aquellos eventos que originan la no continuidad del tiempo, sin descartar el periodo transcurrido, es decir, la suspensión de la prescripción, tal como lo señala Burgos (2013)

[...] la suspensión de la prescripción tiene como efecto que mientras se mantiene, la prescripción no transcurre. Si cesa la suspensión, la prescripción continúa y se incluye el tiempo que hubiese transcurrido antes de suspenderse, a diferencia de la interrupción, cuyo efecto es tener como no sucedido el tiempo transcurrido y que se inicie de nuevo el lapso, inmediatamente después de ocurrida la interrupción. (p. 427)

Se debe tener presente que en materia de prescripción, hay modificaciones previstas en el Código Orgánico Tributario (2014) en relación con el anterior Código Orgánico Tributario (2001), pues se prevén algunas situaciones que pudieran afectar tanto al beneficiario de la obligación tributaria como a su deudor, en cuanto a la aplicabilidad de la prescripción. De allí, el interés de la presente investigación.

Entre los cambios que en materia de prescripción se evidencian entre el Código Orgánico Tributario (2014) y el Código Orgánico Tributario (2001), resalta el relativo a los lapsos de prescribir, los cuales pasaron de cuatro (4) a seis (6) años, en los supuestos en que el contribuyente haya cumplido con los deberes formales del tributo y, de seis (6) años a diez (10) años, cuando no se hayan cumplido los mismos. Ello, inexorablemente trae efectos jurídicos tributarios que reclaman ser discutidos.

Con base a las ideas precedentes, surgen las inquietudes siguientes:

- ¿Cuáles serían las principales incidencias de las modificaciones del Código Orgánico Tributario, en cuanto a la procedencia de la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias, que fuere interpuesta por los contribuyentes ante el SENIAT- Sector de Tributos Internos Mérida?

Ante la incógnita precedente, primero debe responderse a las interrogantes:

- ¿Cuáles normativas en materia de prescripción extintiva rigen en Venezuela?
- ¿Cuál es el procedimiento a seguir para la prescripción extintiva, según ordenamiento jurídico tributario en Venezuela?
- ¿Cuáles son las motivaciones o fundamentos de las decisiones SENIAT- Sector de Tributos Internos Mérida y de las decisiones judiciales con competencia contenciosa tributaria, ante solicitudes de extinción de las

obligaciones tributarias mediante la prescripción, durante el periodo 2014-2016?

- En materia de prescripción de la obligación ¿cuáles serían las principales incidencias de las modificaciones del nuevo Código Orgánico Tributario (2014) en Venezuela?

Objetivos de la investigación

Objetivo General

Exponer las principales incidencias de las modificaciones del Código Orgánico Tributario (2014), en cuanto a la procedencia de la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias, según decisiones del SENIAT- Sector de Tributos Internos Mérida y decisiones judiciales con competencia contenciosa tributaria.

Objetivos Específicos

1. Identificar las normativas que en materia de prescripción extintiva rigen en Venezuela.
2. Describir el procedimiento a seguir para la prescripción extintiva, según ordenamiento jurídico tributario en Venezuela
3. Estudiar las motivaciones o fundamentos de las decisiones SENIAT- Sector de Tributos Internos Mérida y de las decisiones judiciales con competencia contenciosa tributaria, ante solicitudes de extinción de las obligaciones tributarias por prescripción, durante el periodo 2014-2016.
4. Analizar las principales incidencias de las modificaciones del nuevo Código Orgánico Tributario (2014), en materia de prescripción de la obligación.

Justificación

La presente investigación tiene pertinencia y relevancia en razón de que corresponde a un estudio exhaustivo de la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias, desde un punto de vista doctrinario, jurisprudencial y legal; además por tratarse de un estudio que contribuye al debate académico para futuras indagaciones en las ciencias contables, específicamente en el área tributaria; además, para las ciencias jurídicas en virtud de constituir una perspectiva de análisis de la esencia de la prescripción.

En lo que respecta a los órganos de administración tributaria, la investigación apoyaría en la comprensión y valoración de los diversos criterios manejados por los hacedores de justicia, unido a la reflexión por parte de académicos y profesionales reconocidos en la sociedad del conocimiento, lo cual se constituiría en fundamento teórico para argumentar una decisión sobre la materia.

En favor de los contribuyentes, el estudio permite captar los caracteres de la prescripción como medio de extinción de obligaciones tributarias y capturar las diferencias con otras modalidades de extinción. De allí, se ofrece mayor claridad, en cuanto a invocar este modo de extinguir obligaciones tributarias, teniendo presente su correcto proceder y aplicación.

En función del ejercicio profesional de la contaduría pública, la investigación suministra bases para el asesor tributario, y ofrece pautas de observancia al momento de recomendar la extinción de un pasivo a través de esta vía, y en virtud de suministrar con claridad, los elementos concurrentes para perfeccionar la ruptura del vínculo jurídico entre el órgano público (acreedor del tributo) y el contribuyente y/o responsable (deudor del tributo). Es importante hacer énfasis de que no se trata de un estudio concluyente o definitivo, debido a que pueden surgir cambios de criterios por parte de los expertos.

Alcance de la investigación

La presente investigación aborda diversos casos en materia de prescripción expresados en actos administrativos reportados por la administración tributaria nacional (SENIAT) específicamente, en la oficina del sector de Tributos Internos

Mérida, y en decisiones judiciales con competencia contenciosa tributaria para el periodo 2014-2016.

Asimismo, se interpreta el contenido establecido en el Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014); instrumento jurídico en el cual se establecen los lineamiento bajo los cuales procede la extinción de una obligación tributaria, a través de la prescripción.

En cuanto a las limitaciones del estudio, cabe resaltar la dificultad para acceder a algunas decisiones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)- Mérida. No obstante, dicha limitación se atenúa al atender a las sentencias judiciales publicadas en la Web y en la interpretación de los instrumentos legales en materia de extinción, vigentes en Venezuela.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS TEÓRICOS

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes buscan ofrecer un sustento a nuevas investigaciones; para el presente estudio se acude a algunas investigaciones relacionadas con el tema de la prescripción. A tal efecto, se hace referencia a algunas consideradas de mayor aporte.

El trabajo especial de grado presentado en la Universidad Católica Andrés Bello por Marcano B. V (2003) titulado: “La interrupción de la prescripción de la obligación jurídico tributaria por efecto de la apertura del sumario administrativo” se centra en la interrupción de la prescripción tributaria, por efecto de la apertura del procedimiento administrativo funcionarial del sumario administrativo. En el mismo la autora concluye que la jurisprudencia y la doctrina mantienen una posición encontrada, debido a que si el sumario administrativo es invalidado, es decir, la determinación de oficio que hace la administración tributaria no tiene validez por alguna circunstancia de orden legal, de igual forma surte el mismo efecto jurídico para interrumpir el lapso de prescribir un tributo (posición que mantiene el TSJ distinta a la de la doctrina). Adicionalmente, la autora señala que valiéndose del criterio adoptado por el máximo tribunal de la República, se debilita la prescripción como medio de extinción de una obligación, haciendo cada día más difícil el uso de la prescripción, para darle fin a un tributo o su accesorio.

Se ubica igualmente, el estudio efectuado en la Universidad José Antonio Páez por Yozzia, G. (2013), el cual tiene por nombre: “Consecuencia jurídica que genera la

prescripción de la obligación tributaria en materia sucesoral - Institución: SENIAT”; investigación en la cual el autor hace énfasis en las características propias de la prescripción, y el efecto que ha tenido para la recaudación del fisco nacional. Y, de acuerdo a una encuesta anónima elaborada por el autor, los informantes (contribuyentes) manifestaron en una proporción de 47% del total, ser evasores del impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, de lo cual se puede inferir que, a través de la prescripción se la daría cabida a la extinción del tributo, lo que retrotrae la recaudación por parte SENIAT.

En la Universidad del Zulia, Herrera (2009) efectuó una investigación intitulada: “La prescripción de las acciones laborales en el marco de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999”, en la cual se deja ver el uso de la prescripción como un medio extintivo usado vía excepción por el empleador, para demostrar que ha cumplido con sus trabajadores y no existe ninguna obligación laboral; es decir, el patrono puede usar a la prescripción extintiva como un medio de defensa ante el juez, para hacer ver que por haberse cumplido los lapsos establecidos por las normas laborales, ya prescribe cualquier compromiso de orden laboral. Es importante señalar que cuando se desarrolló dicha investigación se encontraba vigente la Ley Orgánica del Trabajo de 1997.

De los trabajos anteriores, se desprende el interés para abordar a la prescripción tributaria y valorar su importancia por tratarse de un medio que puede llegar a ser no satisfactor para el contribuyente a la hora de extinguir un compromiso tributario.

Bases Teóricas

Origen de la noción de prescripción

Para Mélich (2006), la expresión prescripción proviene del Derecho Romano:

[S]ignificaba lo antepuesto en la “formula” o instrucción inscrita con la cual el pretor nombraba al juez y precisaba algunas de las particularidades que éste último debía tomar en cuenta para la eventual condena o

absolución en la sentencia. Como en ella podían contenerse limitaciones a favor del actor o del demandado, cuando este último resultaba beneficiado por una *exceptio* incluida en la “*prae-scriptio*”, en razón de una limitación temporal puesta en la fórmula de la que derivaba la acción, se comprende que la evolución haya llegado a identificar en este último genero de *exceptio* la extinción del derecho por causa de la tardanza en la demanda. (p. 9)

De lo anterior se vislumbra que la prescripción es originaria del derecho romano, y era entendida en la época, como un medio de defensa usado por el demandado para aludir que, si el actor o demandante demoraba en formular la demanda, se perdía el derecho de hacerlo; el transcurrir del tiempo producía este efecto. En este sentido, Amelotti citado por Mélich (2006) señala que:

[P]ertenece a Teodosio II la decisión de sujetar a prescripción todas las acciones, salvo poquísimas, con una disposición legislativa verdaderamente radical, aunque menos revolucionaria de lo que pudiera parecer. No solo se inspira sino que se refiere expresamente a la *longi temporis praescriptio*; al propio tiempo encuentra su puesto en aquel clima post-clásico que ha asumido como problema dominante y como vigorosa guía de la legislación, justamente la certeza de los derechos. (p.10)

Es indudable la manifestación de la prescripción desde su origen, para servir como un medio cuyo fin es de adquirir o extinguir una relación jurídica; en el caso del derecho romano, la pérdida que se originaba producto de la prescripción, del derecho del demandante para ejercer su acción.

La prescripción extintiva: su caracterización

Siguiendo con Mélich (2006) el cual justifica lo que la doctrina reitera, advierte que,

[L]a inercia del acreedor y el transcurso del tiempo son como los elementos o requisitos fundamentales de la prescripción, a lo cual algunos añaden la existencia de un derecho que pueda ser ejercitado o la necesidad de

que ella sea deducida como una excepción en el sentido técnico o sustancial de tal concepto. (p.12)

De la misma forma, López (1966) menciona que “[...] la prescripción, es un medio de extinción de las obligaciones, que opera por el transcurso del tiempo y la inacción del acreedor” (p. 10). Es válido tener presente que se habla de prescripción como el medio de extinción de obligaciones y no como el medio de adquirir un derecho, conocido por los estudiosos de las leyes como prescripción adquisitiva o usucapión.

Para el precitado autor Mélich (2006) tiene cabida detallar que se hace referencia al comportamiento que tiene el sujeto activo de la relación tributaria, para lo cual señala,

La caracterización de la inercia del acreedor y del papel atribuido al tiempo, han sido también objeto de controversia. A la doctrina proclive a caracterizar la inercia de una conducta negligente, se le ha objetado la irrelevancia de la culpa del acreedor y la necesidad de ver en la inercia algo puramente objetivo. Y en cuanto a la influencia del tiempo, se ha observado que, no siendo el tiempo un hecho jurídico, ni pudiendo verse la usucapión o la extinción de la obligación como efecto del tiempo, que como tal es un concepto de relación que asume relevancia únicamente como modalidad de valoración del hecho de la posesión o de la inercia, no puede exagerarse la influencia de este elemento para caracterizar a la prescripción [...] (p.12-p.13)

Esa conducta atípica por parte del acreedor, manifiesta su desinterés por no hacer valer su derecho de crédito; lo cual es motivo para que el legislador lo sancione, impidiendo su derecho a exigir o cobrar la prestación obligacional.

De la misma forma, autores como López (1966) señalan que, “la prescripción extintiva es igual al pago, la confusión, la novación, la compensación o la remisión de la deuda, un medio de extinción de obligaciones” (p. 10), pese a ese comportamiento del acreedor, para el legislador se entiende en los mismos términos a la prescripción, como cualquier otro modo válido de extinción de obligaciones.

En otro sentido, hay que distinguir otro elemento como el tiempo, el cual puede generar confusión con otra figura jurídica, como lo es la caducidad, y al respecto, Mélich (2006) señala que,

El tiempo juega en lo que respecta a la prescripción para fijar el mínimo de la duración que debe haber tenido la inactividad en el ejercicio del derecho para que este se extinga, mientras que en la caducidad fija la máxima duración del derecho en sí mismo considerado. Agreguemos todavía a esto que, mientras la inacción juega en la prescripción un papel constitutivo (tanto para la adquisitiva como para la extintiva) al postular la existencia de un hecho sucesivo prolongado durante el lapso necesario para que se realice la prescripción, no es así en la caducidad, donde si bien es cierto que sin la inacción no se produciría el efecto extintivo, sin embargo la causa de la caducidad es el transcurso del lapso y no la duración de la inacción. (p. 13-14)

Fundamentos de la prescripción extintiva

Con respecto a la figura jurídica de prescripción extintiva han existido adeptos y contrarios, alegando en todo momento la moralidad como eje central. De Page-Dekkers citado por Mélich (2006) señala que “[...]la prescripción parece contraria a la moral (el derecho moralizador por excelencia, el derecho canónico, la combatía); contraria al derecho natural; contraria a la lógica, porque un derecho existe o no existe y el decurso del tiempo no debería influir[...]” (p.14). Para el mencionado autor es difícil mantener a la prescripción en armonía con el derecho, pero de igual forma, el legislador la incorpora en la mayoría de las legislaciones del mundo.

Empero, Mélich (2006) señala que “[...]Esta institución parece legitimar, en efecto, un inicuo despojo del propietario o del titular de un crédito, lo cual determina que se vea en ella una institución de puro derecho civil que deja subsistir una obligación natural[...]” (p.14), para lo cual es previsible entender, que está bajo la voluntad del obligado hacerla valer.

Es importante profundizar en que la prescripción extintiva, desde un punto de vista social, ha tenido una gran receptividad y, es por ello que, autores como Mélich (2006) afirma que “su utilidad es sin embargo manifiesta y se le ha justificado con el argumento de que la prolongada inercia del titular del derecho pueda apreciarse como una renuncia tácita a tal derecho” (p.14); producto del desinterés del acreedor, la sociedad debe darle fin a esa obligación.

En algún momento, por el inexorable paso del tiempo se produce también el transcurrir de los lapsos, y cada vez podría ser más difícil probar la existencia de la obligación, figurando aparentemente el cumplimiento por parte del deudor, no siendo así. Esto último, involucra una contrariedad a la base de la buena fe, que debe reinar en una relación obligacional, colocando en conflicto a la ética. Por lo cual, lo doctrina en muchos casos, describe a la prescripción extintiva, como una sanción al acreedor negligente, por no intentar recuperar su derecho de crédito.

Farreras, citado por Burgos (2013), se refiere a que en el campo del derecho tributario, la prescripción persigue un propósito objetivo de tutelar el principio de seguridad jurídica, es decir, el Estado fundado en un principio general del derecho debe velar por la estabilidad social; en razón de esto se infiere que, ese hecho concreto del no cumplimiento de la obligación por el paso del tiempo, produce la intervención del Estado, como sujeto de derecho regulador, para darle cabida en el imperio de la ley a la extinción de una obligación tributaria.

La perpetuidad en una relación entre deudor y acreedor, no va de la mano con el interés social de mantener el orden público, lo que es motivo o deriva en el espíritu, propósito y razón de la ley, de extinguir una obligación a través de la prescripción, por haberse dado los motivos ya mencionados. Además, puede verse involucrada la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por afectar de una manera real, la capacidad económica actual del contribuyente y/o responsable, contrariando disposiciones de orden constitucional.

Modo en que opera la prescripción extintiva

Hay similitudes entre el derecho civil y tributario en la forma como procede la prescripción extintiva, pero en materia civil se desarrolla con mayor amplitud los supuestos de prescripción extintiva y el propio COT (2014) en su artículo 6, permite el uso de la analogía en aquellos casos en los que exista vacíos legales; por tanto, por ello se debe estudiar la procedencia de dicho medio de extinción de obligaciones en el marco del derecho civil vigente.

Objeto de la prescripción

De acuerdo a Burgos (2013), “es preciso identificar con mayor precisión los diversos tipos de situaciones subjetivas que pueden producirse en materia tributaria, ello con el fin de determinar posteriormente en qué casos entra en juego el instituto de la prescripción” (p.416). Ello conduce a los estudiosos del derecho a verificar con detenimiento cual es el papel de la prescripción en el mundo jurídico; por tanto, los autores discuten acerca del objeto de este medio de extinción obligacional.

Por lo anterior, autores como Mélich (2006) advierten que la doctrina siempre ha discutido si la prescripción tiene una naturaleza esencialmente sustancial o si tiene una naturaleza procesal, esto por lo que, la ley define a la prescripción como un modo de adquirir un derecho de liberarse de una obligación, pero al mismo tiempo, se vincula con la acción para oponerla ante un órgano. En este sentido, el precitado autor afirma que,

A favor de la tesis sustancialista de la prescripción se han esgrimido numerosos argumentos. Así, se ha hecho resaltar que la eficacia de la prescripción depende de un acto voluntario del deudor abdicativo de un derecho ya adquirido (artículo 1954 y 1956 del Código Civil); que el efecto extintivo sustancial que produce la prescripción puede ser eliminado por una renuncia a la prescripción (art. 1957 del Código Civil) hecha fuera de todo proceso; que no puede imputársele mala fe al deudor que se abstiene de pagar una obligación que ya está prescrita y que si su acreedor, a sabiendas de esta negativa del deudor, le demandara para causarle daño a su reputación, tal acreedor podría resultar incurso en

ejercicio abusivo del derecho a la acción, entendida ésta última como prerrogativa de poner en movimiento el poder jurisdiccional del Estado (aparte único del artículo 1185 del Código Civil)... sin necesidad de que se haya abierto ningún proceso en que hubiera podido oponerse a la prescripción; que los supuestos de extinción que contemplan los artículos 619, 631, 752, y 1908 del Código Civil, que se refieren a la pérdida por su no ejercicio de los respectivos derechos reales aludidos en dichas normas, y especialmente lo que dispone el artículo 443 del Código Civil, prueban que el derecho se extingue al mismo tiempo que la acción; el hecho de que en materia del derecho internacional privado la recepción sobre la norma de prescripción se entienda ser una regla de fondo, siendo así que, si se siguiera la tesis procesalista, debería deducirse del principio de territorialidad de la ley procesal la aplicabilidad de la *lex fori*. (p. 18-19)

Se puede confirmar que fraguándose la voluntad del legislador, se incorpora la prescripción en la base jurídica del derecho sustantivo, dado que forma parte del Código Civil (1982)- norma sustantiva. En relación con lo anterior Mélich (2006) señala que,

[L]a tesis procesalista se apoya, por otra parte, sobre el concepto contemporáneo de la acción. Ella destaca entre otros aspectos de la prescripción, el hecho de deberse computar los lapsos para declararla consumada a partir del momento en que puede ser ejercida la acción, la necesidad de oponerla en el proceso, la eficacia de la transacción para extinguir la acción no obstante la incertidumbre del derecho (artículo 1713 del C.C.) y el hecho de poder del juez ante el cual se haya invocado la prescripción declarar la improcedencia de la demanda, sin entrar a examinar el fondo de la misma. (p. 20)

De acuerdo con el mismo autor, la tesis procesalista presenta puntos débiles, pues el efecto que se produce de la prescripción puede eliminarse, antes de entrar en el proceso judicial; tanto si las partes aplican algún medio de autocomposición procesal, por ejemplo, la transacción, como también, si se produce la renuncia del acreedor a invocar la prescripción.

En sentido específico de la prescripción extintiva, autores como López (1966) esbozan que:

La prescripción extintiva aún después de opuesta deja subsistir una obligación natural, lo cual tiene importancia por lo que deriva de tal hecho, especialmente en lo relativo a que cuando el pago es efectuado, no está sujeto a repetición y no constituye tampoco una donación. (p.19)

En atención a esto, cobra mayor valor, el análisis hecho por los doctrinarios en favor de la tesis sustancialista, por lo que si el deudor no paga porque opuso la prescripción y dicha obligación se extingue por esta vía, de la misma forma prevalece una obligación natural, que luego puede ser cumplida por el pago, sin producirse el caso de que el deudor deba volver a pagar (repetición) o que se entienda como una transferencia de carácter gratuita de los recursos (donación).

Mélich (2006) insiste en que basta entender que se trata de un deber impuesto al juez por el ordenamiento de respetar la autonomía privada del deudor, de hacer valer o no el efecto extintivo de la prescripción; además se ha dicho que, si la prescripción sólo extinguiera la acción una vez consumada ésta, su renuncia tendría que interpretarse como el renacimiento de la acción para hacer valer un derecho que no habría dejado de existir y, en consecuencia, como un acto meramente declarativo.

Por su parte, los autores italianos Scarpello y Azzariti, citados por Mélich (2006), consideran que hablar de prescripción de la acción o prescripción del derecho es irrelevante, y algo meramente teórico, lo cual se desprende de,

[S]i la prescripción extingue el derecho subjetivo-
escriben estos autores-, consiguientemente cae la acción, sea que esta se considere, según las viejas concepciones, un elemento o una particular configuración del mismo derecho subjetivo, sea que esta se considere en cambio, según difundidas teorías procesales como un derecho autónomo, aunque conectado siempre a un derecho subjetivo. Bajo este aspecto puede ser indiferente hablar de prescripción de la acción en lugar que de prescripción del derecho. Si después se quisiese considerar la acción, según algunas recientes teorías procesales, como simple potestad de

poner en movimiento la prestación jurisdiccional, sin ninguna referencia al derecho que se entiende hacer valer en el juicio, es claro que no se podría hablar jamás de prescripción de la acción en este sentido. (p. 21-22)

Ahora bien, ante las posiciones anteriores, surge una postura ecléctica la cual se fundamenta en que el objeto de la prescripción sea único o específico; es visto que tal acepción se contrapone a las citadas teorías antagónicas. Y, en este sentido, la autora francesa Brandac citada por Mélich (2006), alrededor de la naturaleza jurídica de la prescripción extintiva afirma que:

[E]l debate sobre las dos tesis antagónicas referente a la naturaleza jurídica de la prescripción extintiva considerada en materia civil, se cierra sobre la derrota de la tesis procesalista que hace de esta prescripción una regla de procedimiento y la analiza como una excepción de inadmisibilidad, derivada de un determinado lapso para ejercer la demanda ante la justicia. La prescripción extintiva no tiene un objeto específico. Su alcance es general, porque ella constituye sin duda un modo de extinción de la acción, pero igualmente un modo de extinción de los derechos y también un modo de extinción de la instancia.” (p. 22)

Derechos y acciones imprescriptibles

Farreras citado por Burgos (2013) advierte que dentro del propio marco legal venezolano se establecen diversas situaciones de derecho las cuales imposibilitan que la prescripción se llegue a constituir, sea como un medio extintivo o como un medio de adquisición de la propiedad. De allí, Farreras refiere los elementos regulados por el derecho sustantivo civil (Código Civil), aludiendo que: “sólo son susceptibles de prescripción las pretensiones o exigencias relativas a derechos de carácter patrimonial” (p. 416). En este sentido, los doctrinarios hacen algunas distinciones que se explican seguidamente.

De acuerdo a Mélich (2006) no prescriben los siguientes derechos y acciones:

1. Cosas fuera del comercio:

[...] El concepto de cosa fuera del comercio abarca más que el de inalienabilidad, pues mientras que esta última idea debe entenderse referida a la pura exclusión de la transmisibilidad de la cosa por un negocio jurídico, la sustracción de la cosa al comercio jurídico se ha entendido tradicionalmente como no susceptibilidad de ser objeto de derechos privados, bien por impedimento de orden material (por ejemplo: el aire, la luz, el mar, etc.), bien por un obstáculo puramente jurídico (por ejemplo: normas dirigidas a la protección de la salud, tal como la prohibición del uso de las drogas)... Así ocurre con aquellos intereses que aparecen como íntimamente ligados a la persona (su libertad, su integridad física, su honor, su imagen, su nombre, etc), hasta el punto de haberlas hecho objeto directo de garantías constitucionales.

2. Imprescriptibilidad por voluntad del legislador:

Es obvio que por ser la prescripción una institución del derecho positivo, la imprescriptibilidad puede ser establecida también de manera expresa por cualquier disposición legal.

La propia Constitución de la República Bolivariana de Venezuela estableció en su Artículo 29 una excepción a la prescriptibilidad de las acciones dirigidas a sancionar los delitos de lesa humanidad o que suponen violaciones graves de los derechos humanos... le impuso el deber de “eliminar la prescripción legal para delitos tributarios graves, los cuales deberán ser tipificados en el código orgánico tributario” [...]

3. Imprescriptibilidad e irrenunciabilidad:

La irrenunciabilidad de un determinado derecho no implica que tal derecho debe reputarse “fuera del comercio” y, como tal imprescriptible... la prescripción no depende directamente de la voluntad del titular del derecho, sino de una situación de inercia, que encuentra su razón de ser en un interés público que el ordenamiento jurídico puede estimar preeminente respecto de otro interés público que justifica la irrenunciabilidad del derecho por parte de su titular.

En consonancia con esto, cabe señalar que aunque la citada Constitución de 1999 ratificó de manera expresa la irrenunciabilidad de los derechos laborales [...]

4. Imprescriptibilidad e indisponibilidad:

[...]La tesis que identifica “indisponibilidad” (entendida como “inalienabilidad”) con “imprescriptibilidad” ha sido vigorosamente combatida en nuestra doctrina por Enrique Lagrange, quien escribe: “enajenar y usucapir son dos fenómenos jurídicos profundamente distintos entre sí. La enajenación implica celebrar un negocio jurídico entre vivos. Diversamente, la usucapión, ni siquiera la decenal, se produce nunca como efecto de un negocio jurídico, sino del hecho de la posesión: no tiene como presupuesto un derecho preexistente, ni se basa en el ejercicio de poder de disposición alguno; la adquisición que a ella corresponde es originaria.

5. El derecho de propiedad:

Escribe Santoro Passarelli: “el único derecho disponible no sujeto absolutamente a prescripción es el derecho de propiedad. Mientras los demás derechos patrimoniales, personales o reales, están de ordinario sujetos a prescripción cuando su titular no los ejercita durante el tiempo determinado por la ley, el fundamental de los derechos subjetivos patrimoniales no está sometido a prescripción, no por la razón comúnmente aducida de que también el no uso constituye ejercicio, sino porque la prescripción no respondería en este supuesto a su función de acomodar al derecho la composición de intereses que se ha realizado de hecho.

6. Derechos facultativos:

La postulada imprescriptibilidad del derecho de propiedad y en particular de las facultades es mediante las cuales ella se manifiesta, por ejemplo: la imprescriptibilidad del derecho a adquirir la comunidad del muro medianero (artículo 692 del código civil), de pedir el derecho de paso coactivo (artículo 660 del código civil), de constreñir a la tala de los árboles que invadan nuestra propiedad (artículo 702 y 703 del código civil) [...] ha conducido a un amplio sector de la doctrina a proclamar como un principio general, la imprescriptibilidad de los derechos facultativos.

Al respecto de todos estos ejemplos, se considera que la extinción por prescripción de la correspondiente facultad está vinculada a la del derecho principal, por lo mismo que ella se nos presenta como un accesorio del mismo; pero se admite que esa misma extinción puede advenir en ciertos casos también por una causa atinente no ya al derecho principal, sino a la facultad del caso.

Los derechos facultativos, en su generalidad, son derechos no autónomos, accesorios de un derecho principal [...]

7. Derechos potestativos:

Cabe singularizar entre tales derechos facultativos a los llamados "derechos potestativos", que aluden a respectivos esquemas típicos identificados como "facultad de formación" y como "facultad adquisitiva" [...] En cualquier caso, se los caracteriza como poderes en virtud de los cuales el titular de tales derechos potestativos puede influir sobre situaciones jurídicas preexistentes cambiándolas, extinguiéndolas o creando una nueva situación jurídica mediante su propia actividad unilateral (acto real, negocio jurídico, instancia judicial o recurso administrativo) [...]

Algunos de esos derechos potestativos deben ejercerse mediante demanda judicial, tales como en las impugnaciones de la eficacia de algún negocio (anulación, rescisión, resolución), la revocación de una donación, la constitución de una servidumbre coactiva, el rescate del fondo enfitéutico, la separación de los bienes del difunto de aquellos del heredero, etc. Se habla entonces de acciones y de sentencias constitutivas.

8. Acciones mero declarativas:

Se ha pretendido por algunos de las acciones mero declarativas no están sujetas a la prescripción, tal como sería el caso de la acción de nulidad absoluta...

De acuerdo con este punto de vista lo que resulta sujeto a prescripción no es por tanto la acción de nulidad, sino la posibilidad de deducir como consecuencia de la misma acción de condena dirigida a obtener la recuperación de lo que se haya entregado en virtud del negocio nulo. Tal ocurriría si el demandado pudiera invocar contra dicha pretensión haber adquirido ya el bien que se intenta recuperar, sea por la usucapión decenal (artículo 1979 del código civil) o por la usucapión veinteañal (artículo 1977 del código civil), o si ya hubiera prescrito la acción por repetición de lo indebido (artículo 1178 del código civil) que, como acción personal si prescribe a los 10 años de la celebración del contrato nulo. En ambos supuestos, aquel que resultaría beneficiado con la declaratoria de la nulidad del negocio, carecería sin embargo de interés

para hacer valer tal declaratoria y, como lo establece nuestro artículo 16 del Código de Procedimiento Civil, no hay acción sin un interés actual.

9. Sobre la imprescriptibilidad de la excepción

Se trata de determinar si la posibilidad que establece el artículo 1346 del código civil, de que la excepción de nulidad relativa sea opuesta como excepción aun cuando ya esté prescrita la correspondiente acción, puede asumirse como un principio general del ordenamiento resumido en la máxima *Quae temporalia sunt ad agendum, perpetua sunt ad excipiendum*, elaborada por los prácticos durante el medioevo sobre la base de un texto del jurisconsulto romano Paulo, y como tal debe encontrar aplicación en todo caso en que la excepción esté dirigida a defender el estado derecho preexistente a la prescripción de la acción y en que perdure tal estado de hecho al momento de la oposición de la excepción.” (p. 23-41).

Se debe puntualizar que la prescripción no se presenta como un medio de extinción absoluto, es decir, que va a funcionar como un medio generalizado y sin límites en su aplicabilidad; todo lo contrario, a pesar de encontrarse su génesis en el principio de legalidad, la propia ley regula todo lo concerniente a la misma, fijando límites para que no sea puesta en práctica de manera irracional.

Necesidad de oponer y oportunidad en que debe hacerse

La prescripción no necesita de una fórmula sacramental para su puesta en práctica, no obstante, existen desde tiempo atrás posiciones de autores como López (1966), los cuales específicamente en materia de ISLR advierten que “necesariamente debe ser alegada por quien intenta aprovecharse de ella” (p.18). Empero, la prescripción depende de una serie de requisitos para su validación, por lo cual el sujeto pasivo debe ceñirse a una serie de pasos; y en este sentido, Mélich (2006) insiste en que,

El artículo 1956 del código civil dice: “el juez no puede suplir la prescripción no opuesta”. Esto significa que

aquél a quien le interese hacer valer este modo de extinción de la obligación debe oponerlo. Esto se aplica aun contra los menores o entredichos... Al no estar comprendida entre las cuestiones previas a que se refiere el artículo 346 de nuestro código de procedimiento civil y, este la considera de modo implícito como una excepción perentoria que debe ser opuesta en el acto de la contestación de la demanda (artículo 361 y 362 del Código de Procedimiento Civil). Nuestra jurisprudencia es constante en considerarla una excepción perentoria que debe ser opuesta en el acto de la contestación al fondo de la demanda, no importando el orden en que se lo ponga; pero a falta de su expresa oposición, no podrá hacérsela valer en ninguna otra oportunidad. [...]

Sin embargo, no hay prescripción legislativa que imponga un determinado orden procesal para oponer la excepción de prescripción; se trata sólo de afirmar un orden lógico... Existe consenso, en cambio, en cuanto a que quién aspire a invocar la prescripción debe invocarla de manera clara e inequívoca, expresando los hechos en que la fundamenta, aún si se admite que si la parte invoca erróneamente una determinada norma, el juez podrá declarar con lugar la prescripción invocada con apoyo en otra norma que le sea aplicable, en razón del principio *iura novit curia*. En todo caso lo que debe quedar claro es que no hay fórmula sacramental para hacerla valer [...]. (p. 43-45)

De lo mencionado, surge la necesidad de que la prescripción sea opuesta por el solicitante (sujeto pasivo), tanto en sede administrativa, como en sede judicial, pero ante cualquier instancia debe fundamentar el escrito con alegatos de hecho y de derecho; sin embargo, para que la misma sea declarada la doctrina afirma que bajo el principio jurídico “*iura novit curia*”, aforismo latino aludido por los representantes de los tribunales de la República, el cual se traduce en que “el juez conoce el derecho”, el simple hecho de que el deudor traiga la prescripción a colación en su escrito, sin la enunciación de los artículos legales exactos, bastará para que el juez la pueda hacer efectiva.

La prescripción como vía de acción para hacer valer el derecho

La ley define que la prescripción sea opuesta como un medio de defensa, tal y como lo señalaba López (1966) en su estudio sobre prescripción en materia de ISLR, en el cual señala que: “la prescripción es una defensa o excepción perentoria” (p. 18), pero no se limita a que la parte interesada la solicite ejerciendo una acción, la cual contaría con las características de la “acción mero declarativa”, para hacer valer el derecho y para que sea declarada por el sujeto de derecho competente. Al respecto, Mélich (2006) agrega que,

[...] Sin embargo, luego de reconocer que normalmente la prescripción es opuesta por la vía de excepción, algunos autores consideran que no hay razón para excluir que ella puede ser objeto de una acción declarativa tendente a obtener un pronunciamiento judicial de su consumación cuando el actor pueda acreditar algún interés legítimo en promover tal acción (artículo 16 del Código de procedimiento civil).

Nuestro vigente código de procedimiento civil ha disciplinado de manera especial el juicio declarativo de prescripción cuando la acción vaya dirigida a obtener la declaratoria de la consumación de una prescripción adquisitiva de la propiedad o de un “otro derecho real susceptibles de prescripción adquisitiva”; pero aquí nos referimos tan sólo a la acción dirigida a obtener la declaratoria de una prescripción extintiva.” (p. 45-46)

Prueba de la prescripción

La prueba de la prescripción especialmente en el ámbito tributario se vincula con aquél que posee la carga de la prueba, es decir, quien debe demostrar que efectivamente el término de la prescripción tributaria se ha consumado; lógicamente, corresponderá al sujeto pasivo demostrar que se ha cumplido con el principio de legalidad, fundamentalmente en todo cuanto respecta a la prescripción extintiva. Al respecto, Mélich (2006) expresa que,

Por ser un hecho extintivo o liberatorio del derecho que invoca aquel contra el cual se la hace valer, los extremos de la prescripción deberán ser probados por la parte que le invoca conforme a la regla de los artículos 1354 del código civil y 506 del Código de procedimiento civil. Ella deberá probar que desde la fecha en que el derecho podía ser hecho valer hasta el momento en que se lo ha hecho efectivamente, ha transcurrido el lapso establecido en la ley para que el titular de tal derecho haya manifestado la correspondiente pretensión. (p. 46)

Límites subjetivos de la excepción de prescripción

Se establece que la prescripción favorece únicamente al codeudor que la hace valer, debido a que cada persona involucrada es responsable por la porción que le corresponde. Sobre este criterio Mélich (2006) expresa lo siguiente:

Cuando existan varios deudores y sólo alguno de ellos oponga la prescripción, en caso de que ella fuera procedente, aprovecha exclusivamente a aquellos que la hayan opuesto. En tal sentido, en principio, la excepción opuesta por un coheredero no beneficia a sus coherederos, pues cada uno de estos sólo está obligado a satisfacer la obligación dejada por su causante en proporción a su cuota (artículo 1112 y 1252 del código civil).

Nuestra casación, fundada en que nuestro vigente código ha desechado la doctrina de la representación en materia de obligaciones solidarias, considera que el cómputo del lapso de prescripción es individual para cada uno de los deudores, por lo cual la prueba de la interrupción del nexo respecto de uno de los deudores solidarios, no afecta a los otros.” (p. 46-47)

Oposición por los terceros

Acá se valora la oposición de terceros en razón del carácter social que alega López (1966), cuando menciona que,

El fundamento de la prescripción es necesario buscarlo en razones de necesidad social y colectiva como son la de crear la seguridad jurídica que deriva de la extinción de derechos y acciones que no se han ejercido durante un determinado lapso. (p. 16-17).

En consecuencia, es válido que un tercero interesado pueda hacer valer la prescripción, en función de su pertinaz interés; lo que favorece a la extinción de la obligación principal. Al respecto Mélich (2006) refiriéndose a lo establecido en el Código Civil, expresa que,

El artículo 1958 del código civil dice: “los acreedores o cualquier otra persona interesada en hacer valer la prescripción, pueden oponerla, aunque el deudor o el propietario renuncien a ella”. En consecuencia, está legitimado para oponer la prescripción no sólo el sujeto pasivo de la obligación y su acreedor, sino también cualquier tercero que tenga interés (en el sentido del artículo 16 del Código de procedimiento civil), así: el fiador que opone la prescripción del crédito que él ha garantizado; el causahabiente que ha adquirido en razón de un contrato anulable...

La prescripción que opone el tercero será aquella que beneficiaría al deudor. Ahora bien, sea que la excepción de prescripción sea opuesta por el propio deudor, o por un tercero en su propio interés, el oponente deberá comprobar los supuestos de la prescripción opuesta [...] (p. 43-53).

La renuncia a la prescripción

Formas de efectuar la renuncia

En el tema de la renuncia Mélich (2006) expresa que,

La renuncia se cumple de ordinario mediante un negocio jurídico unilateral... no tendría sentido una renuncia hecha ante quien no sea titular del crédito, aunque la mayoría opina que no importa si la renuncia se ha hecho frente al propio acreedor o ante un tercero, siempre que ella sea inequívoca. Se hace hincapié en que ya no existe ninguna solemnidad. Se concuerda en

señalar además que ella tiene un carácter abdicativo, si bien su eficacia está supeditada a que la parte que se beneficia con la prescripción la haga valer, caso este en que su eficacia se retrotraería al momento en que ella fue efectuada. (p. 55)

En atención a lo anterior, es claro pensar que la renuncia depende de la voluntad directa del deudor, por ser un acto unilateral y no hay ningún formalismo con la cual pueda entenderse realizada, es decir, no se prevé una declaración expresa que contenga algunas particularidades para entenderse que la renuncia corresponde con la intención del deudor.

De la misma manera el acreedor, puede pretender demostrar que la prescripción no opera por haberse cumplido algún hecho del cual se desprenda que el término no se ha logrado, fundando su alegato en algún hecho que interrumpa o suspenda la prescripción y, por tanto, no pueda ser traída a colación como excepción; por lo que es claro mencionar que la renuncia a la prescripción no procedería porque nunca se han dado los supuestos para que exista.

En este sentido, la doctrina hace hincapié que de tal razón puede llegar a existir una excusa, que dilate algún proceso de cobro. A tal efecto, Mélich (2006) alega que “esa renuncia, cuando es posterior a la consumación del acto de prescripción, no lesiona en cambio el interés público en la institución de la prescripción, sino que afecta exclusivamente intereses privados” (p.57).

Es fundamental para poder renunciar a la prescripción, que el interesado (sujeto pasivo u otro representante del mismo) tenga la cualidad para poder enajenar y/o vender cualquier bien, es decir, que el sujeto de derecho cuente con la capacidad de goce y ejercicio que le concede el derecho a los sujetos privados.

Ausencia de vicios del consentimiento para la renuncia

La razón de ser es que, quien renuncia a la prescripción, no puede estar comprendida su conducta con una manifestación posterior de error, dolo o violencia, como formas que lo coaccionaron para pagar. El alegato posterior de que la obligación estaba

prescrita, puede ser debatido por el acreedor, con hacer ver que se estaba en presencia de una obligación natural y, por tanto, el cumplimiento de la misma de acuerdo al derecho civil venezolano, no obliga a la repetición, es decir a devolver lo pagado.

Cómputo de los lapsos de la prescripción

Reglas sobre la manera de efectuar el cómputo

Para López (1966) “nada nuevo en relación al régimen de derecho común hay que señalar en esta materia”; dicha afirmación se mantiene hasta nuestros días. En este sentido, el mismo Código Civil venezolano es muy claro en lo referente a la determinación de los criterios con los cuales debe efectuarse el cómputo y el momento de finalización de lapso.

En efecto, Mélich (2006) refiere al Código Civil y específicamente a su artículo 1975 y 1976, el cual establece que: la prescripción se cuenta por días enteros y no por horas y la prescripción se consume al fin del último día del término, respectivamente.

De esta forma, López (1966) expresa que,

[...] el llamado *dies ad quo*, esto es aquél en que comienza a correr el lapso no se cuenta, mientras que el *dies ad quem*, vale decir el último día del plazo, si se cuenta entre los que integran el lapso de prescripción, requiriéndose que transcurra íntegramente para que se complete el plazo de prescripción [...](p. 20-21)

Por consiguiente, es importante resaltar que se inicia el conteo del plazo a partir del día siguiente al hecho que genera la causa de prescribir, y finaliza el último día del término. Y, la prescripción se consume en el último momento de tal día.

Momento inicial del curso de la prescripción

El inicio del lapso de prescripción es fundamental para determinar el término de la misma. Al respecto, López (1966) deja sentado que “en pocas palabras, para saber el

vencimiento del plazo de la prescripción es necesario conocer con toda certeza el momento desde el cual ella comienza a transcurrir” (p. 21)

En algunas situaciones singulares el legislador ha tenido el cuidado de indicar con precisión el inicio del lapso de prescripción, como es el caso del Código Orgánico Tributario. Ahora bien, al examinar los criterios aplicados por el ordenamiento venezolano, en aquellos casos en que no ha sido explícito el inicio del acto de prescripción, exponentes de la doctrina como Mélich (2006) afirma que corresponde aplicar también como principio, que la acción nace desde el momento en que el acreedor tuvo la posibilidad de hacer valer su derecho. En otras palabras, la prescripción correrá desde el momento en el cual el deudor tuvo oportunidad de ejercer su derecho contra el deudor.

Suspensión de la prescripción

De acuerdo con Mélich (2006), la suspensión de la prescripción “alude al no curso del término de la prescripción, bien por causa existente en el momento en que tal término debía haber comenzado a correr, bien por una causa sobrevenida cuando ya el término había comenzado a correr” (p. 105). Es decir, detiene la continuidad en el cómputo del lapso (se deja de contar el tiempo), sin desconocer el periodo ya transcurrido, en espera de que se resuelva algún elemento de hecho o de derecho, vinculado a la obligación.

Octavio citado por Burgos (2013), refiriéndose a la suspensión de la prescripción en materia tributaria afirma que,

[E]n estos casos el proceso se paraliza porque no se siguen ejecutando los actos del proceso, lo cual no es imputable al contribuyente y en consecuencia la suspensión debe cesar durante el tiempo en que esté paralizado el proceso judicial. De lo contrario la obligación se hace prácticamente imprescriptible lo que resulta violatorio a la seguridad jurídica. (p. 428)

Así entonces, se funda en la condición jurídica del titular del derecho de crédito, en cuanto que la ley tiene en cuenta la minusvalía de dicho sujeto para el ejercicio de su derecho, y a favor de tal, difiere el cómputo del lapso de prescripción hasta el momento en que haya cesado la causa que generó la suspensión. Según la doctrina, se mantiene como postulado que, para que pueda computarse el lapso de prescripción, es fundamental que la acción haya nacido.

Interrupción de la Prescripción

Burgos (2013) afirma que la interrupción se corresponde con “aquellos hechos o circunstancias que una vez verificadas determinan como efecto jurídico el reinicio del cómputo establecido legalmente para que se consolide la prescripción” (p. 424). La propia ley define los eventos con los cuales se interrumpe el tiempo que venía transcurriendo para que una obligación se extinguiera a través de prescripción y se inicie el conteo desde su inicio (“momento cero”). En este sentido, López (1966) afirma que,

[...]La interrupción produce la consecuencia de que el tiempo que había transcurrido del proceso de prescripción desaparece y queda aniquilado, de tal modo que para producirse la prescripción, tendría que empezar nuevamente a correr todo el tiempo que para ella establezca una ley... la interrupción no impide el que la prescripción comience nuevamente a correr desde el momento siguiente a aquél en que se produjo. [...] (p. 28)

Esto último conduce a señalar que, al día siguiente de la ocurrencia del acto jurídico que origina la interrupción de la prescripción comenzaría nuevamente a computar los días para alcanzar los lapsos estipulados por el texto legal. En este sentido, el mismo autor López (1966) confirma que “en materia de prescripción extintiva solo existe la interrupción por causa de un acto jurídico” (p. 28). En la actualidad se mantiene el mismo enfoque del legislador en cuanto a que la

interrupción se produce vinculada con algunas situaciones de hecho, las cuales se abordan en la sección de las bases legales.

Es factible considerar que, cuando el acto jurídico deviene del acreedor tiene el impacto en destruir parte de las condiciones que deben darse para que proceda la prescripción; por esto, cuando el acreedor activa o coloca a un lado su conducta negligente en cuanto al derecho de crédito, debe entenderse que la prescripción no continua por la interacción de sujeto activo en querer hacer valer su derecho.

Ahora, si el deudor es quien despliega algún acto jurídico que logre interrumpir la prescripción, el efecto interruptivo se materializa por la aceptación de quien en algún momento pudo haberse valido de la figura legal de la interrupción, es decir, se produce porque ha reconocido su obligación. En pocas palabras las causas que originan la interrupción pueden surgir por parte del titular del derecho amenazado por la prescripción o por parte de quien puede beneficiarse en lograr el término para prescribir (el deudor).

El caso de la acción administrativa del órgano recaudador como acto jurídico para interrumpir a la prescripción, debe estar previsto en la norma para que el mismo pueda generar este efecto; en función de esto ha discutido la doctrina y la jurisprudencia acerca de la posible validez o no del acto, para lo cual autores como García De Enterría, citado por Burgos (2013) sostiene que “solo los actos nulos de nulidad absoluta carecen de efectos desde su comienzo y por consiguiente las actuaciones consideradas nulas no interrumpen la prescripción” (p. 426). En función de ello la jurisprudencia de máximo tribunal en Venezuela, ha debatido esta opinión.

Es importante hacer mención que, las causas de interrupción de la prescripción deben estar expresa y taxativamente previstas en la norma, para no dejar a un lado el principio de legalidad que favorece a este medio extintivo.

Efecto de la interrupción

El principal propósito de la interrupción es hacer ineficaz el tiempo ya transcurrido y el reinicio del cómputo del lapso del tiempo para alcanzar el término. En este sentido,

Mélich (2006) ratifica que “la interrupción de la prescripción no modifica el derecho que se tenía, el cual, por ser el mismo, continúa sometido a un idéntico lapso de prescripción.” (p. 148). Es por esto que, la obligación y el derecho de crédito no se afectan, simplemente que se materializa su efecto en el perjuicio temporal de la prescripción.

Cuadro 1

Categorías vinculadas a los objetivos de la investigación

Objetivo General: Exponer las principales incidencias de las modificaciones del Código Orgánico Tributario (2014), en cuanto a la procedencia de la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias, según decisiones del SENIAT- Sector de Tributos Internos Mérida y decisiones judiciales con competencia contencioso tributaria.

MATRIZ DE CATEGORÍAS DE PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA TRIBUTARIA				
OBJETIVO:	DIMENSIÓN	CATEGORÍAS	TÉCNICA / INSTRUMENTOS	ÍTEMES
1. Identificar las normativas que en materia de prescripción extintiva rigen en Venezuela.	Legal: En materia civil y Tributaria vigente en Venezuela	Prescripción Extintiva	Técnica: La Revisión Documental (Aspectos) Instrumento: Guía de revisión documental	Aspectos I, II, III y IV
2. Describir el procedimiento a seguir para la prescripción extintiva, según ordenamiento jurídico tributario en Venezuela	Legal: considerando los aspectos del COT (2014) y la regulación supletoria para el derecho tributario establecida por el Código Civil de Venezuela (1982).	Procedimiento de extinción de obligaciones tributarias mediante prescripción	Técnica: La Revisión Documental y la entrevista (ítems); Instrumento: Guía de revisión documental y Guía de Entrevista	Aspectos II y III e ítems: 2,3,4,5 y 6. (respectivamente)
3. Estudiar las motivaciones o fundamentos de las decisiones SENIAT- Sector de Tributos Internos Mérida y de decisiones judiciales con competencia contencioso tributaria, ante solicitudes de extinción de las obligaciones tributarias por prescripción, durante el periodo 2014-2016.	Legal: considerando los aspectos adjetivos del COT (2014); Jurisprudencial: Sentencias de Tribunales (TSJ y Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios); Doctrinarios: Fundamentos de los expertos en materia de prescripción	Criterios de decisión para considerar aplicable o no la prescripción	Técnica: La Revisión Documental y la entrevista (ítems); Instrumento: Guía de revisión documental y Guía de Entrevista	Aspectos II, III y IV e ítems: 1, 7,8,9,10,11. (respectivamente)
4. Analizar las principales incidencias de las modificaciones del nuevo Código Orgánico Tributario (2014), en materia de prescripción de la obligación.	Legal: considerando los aspectos adjetivos del COT (2014); Jurisprudencial: Sentencias de Tribunales (TSJ y Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios); Doctrinarios: Fundamentos de los expertos en materia de prescripción	Efecto de los cambios materializados en el COT (2014) en materia de prescripción	Técnica: La Revisión Documental y la entrevista (ítems); Instrumento: Guía de revisión documental y Guía de Entrevista.	Aspectos I, II, III y IV e ítems: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7,8,9,10,11. (respectivamente)

CAPÍTULO III

FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS

Diseño y tipo de investigación

La investigación se encuentra dentro del propósito de un estudio cualitativo, fundado en un paradigma de investigación hermenéutica, es decir, enfocada en la interpretación de lo establecido por la doctrina, leyes y jurisprudencia en materia de prescripción extintiva, lo cual, se puede relacionar con lo que dice Rojas (2010), respecto de la fase interpretativa en la investigación:

[...] descripciones densas, ricas, detalladas; los investigadores y los investigados realizan la interpretación de los hallazgos de la investigación. Se trata aquí de dotar de sentido, significado y valor a la información obtenida, utilizando para ellos los referentes necesarios. Es una interpretación intersubjetiva en la cual se contrastan las informaciones obtenidas de las diferentes fuentes e instrumentos a fin de asegurar la credibilidad y pertinencia de la información. El proceso continúa hasta obtener un informe que revele los significados, sentidos, consensos y disensos expresados en el marco de la compleja realidad. [...] (P.48-49).

En función de lo anterior, se busca inferir, en el criterio de expertos y del investigador, sobre cuál ha sido el efecto de las modificaciones del Código Orgánico

Tributario (2014), vía ley habilitante, otorgada propiamente al ejecutivo nacional, permitiéndole legislar, específicamente al presidente de la República Bolivariana de Venezuela. Tiene interés para el estudio, lo que respecta al capítulo VI referido a la prescripción de las obligaciones tributarias.

Para Hernández, Fernández y Baptista (2010), definen que la investigación cualitativa:

[...] busca comprender la perspectiva de los participantes (individuos o grupos pequeños de personas a los que se investigará) acerca de los fenómenos que los rodean, profundizar en sus experiencias, perspectivas, opiniones y significados, es decir, la forma en que los participantes perciben subjetivamente su realidad [...]. (p.364)

Así mismo, se apoya en las características de un trabajo documental; debido al proceso de revisión doctrinaria, jurisprudencial y legal de la prescripción en el derecho civil y tributario venezolano, de la misma manera se practica la investigación de campo, la cual se desarrolla, porque se recoge el conocimiento y argumentación de destacados académicos en el área tributaria, funcionarios de la administración tributaria nacional, un abogado con conocimiento particular en el derecho tributario y un contador público en el libre ejercicio profesional en Venezuela, los cuales han mantenido contacto con el procedimiento de instauración de la prescripción como medio de extinción de obligaciones tributarias.

Presuntamente, a razón de las modificaciones materializadas por el legislador, en los lapsos para prescribir, los modos que suspenden e interrumpen los mismos, entre otros cambios; produjo alteraciones en este medio de extinción de las obligaciones. Para lo cual se analiza la repercusión de los criterios adoptados por la oficina de SENIAT- Tributos internos Mérida y decisiones de tribunales con competencia en el área tributaria.

Se generan una serie de interrogantes que buscan conocer la opinión jurídica, de personas capacitadas en esta materia, y así poder deducir, si efectivamente la

prescripción será viable al momento de darle fin a una obligación tributaria. Lo anterior, fortalece el valor agregado del trabajo, al conocer de manera directa el juicio que tienen dichos especialistas sobre la prescripción tributaria.

Para concluir, es importante señalar que producto de la indagación, en los aspectos legales tributarios, se busca contraponer hechos reales del quehacer diario de los funcionarios del SENIAT y demás participantes relacionados, los cuales buscan aplicar la prescripción para extinguir cualquier compromiso de orden tributario.

El investigador se plantea cuatro (4) etapas para cumplir los objetivos propuestos.

A continuación, se exponen, las acciones para el desarrollo de la investigación:

Fase 1

Previamente se realiza una exploración bibliográfica de los estudios doctrinarios, decisiones judiciales, marco legal y de cualquier otro documento relacionado con la prescripción extintiva, con el propósito de caracterizar la figura legal de la prescripción en el derecho civil y tributario venezolano, desarrollando el procedimiento de cómo opera la prescripción extintiva, aplicando la observación y el fichaje para su posterior análisis y entendimiento.

Fase 2

A continuación se aplica como recurso de recolección de información, la entrevista; la cual tiene como instrumento, la guía de entrevista, previamente validada por unos especialistas en metodología de la investigación, tributos y lectoescritura. Luego, se ejecuta a parte del personal que se desempeña en el área jurídica del SENIAT- Mérida, académicos expertos de las cátedras de: Tributos (FACES) y finanzas públicas y derecho tributario (FACIJUP) de la Universidad de Los Andes, un contador público en libre ejercicio profesional y un abogado que se desempeña como asesor tributario, con el fin de valorar los procedimientos que se deben seguir para lograr la extinción de una obligación tributaria mediante prescripción en el marco del COT (2014). Se aprecia en función de una matriz de análisis, para con ello contraponer criterios doctrinarios, administrativos y judiciales en la empleo de la prescripción.

Fase 3

Posteriormente, se describe las variaciones hechas por el legislador, vía ley habilitante, en materia de prescripción al COT (2014), comparando con el anterior Código Orgánico Tributario (2001) y de esta manera incurrir en cualquier posible afectación al contribuyente y/o responsable al momento de intentar prescribir una obligación.

Fase 4

Para finalizar se hace un análisis en cuanto a los criterios optados por la doctrina, los tribunales y el órgano administrativo (SENIAT-Mérida), para que proceda la prescripción tributaria en Venezuela. Con esto se exponen las incidencias de los cambios en el COT (2014) en esta materia.

Objeto de estudio

El trabajo en cuestión, tiene como intención fundamental, detallar la figura legal de la prescripción extintiva en el campo del derecho tributario, sin llegar a profundizar en el concepto de prescripción propiamente, porque llevaría a estudiar a la prescripción adquisitiva o usucapión (un modo de adquirir la propiedad, por haber tenido la posesión del bien por un lapso de tiempo con algunas condiciones establecidas por la ley), lo cual no se indaga. Tampoco se diferencia la prescripción extintiva de la caducidad.

Por lo tanto, en la investigación se aborda el origen de la prescripción extintiva en el derecho romano, luego su desarrollo en materia civil, por ser el área del derecho que la desarrolla inicialmente y luego desde el punto de vista del derecho tributario, en el cual, mantiene su esencia para extinguir obligaciones. Es importante mencionar, que se describen los elementos fundamentales de la prescripción, como lo son: el término para prescribir una obligación, la forma para realizar el cómputo del lapso, la suspensión y la interrupción de la prescripción.

Sujetos claves de información

En relación con los sujetos claves de información, se puede deducir, que son especialistas o expertos, que debido a su desarrollo profesional y/o laboral han estado vinculados con el área tributaria, lo cual fortalece el resultado de la investigación. Tal y como lo señalan Hernández, Fernández y Baptista (2010) cuando relatan que: “En ciertos estudios es necesaria la opinión de individuos expertos en un tema. Estas muestras son frecuentes en estudios cualitativos y exploratorios [...]” (p.397)

En el caso en cuestión, se trata de tres (3) académicos, es decir, docentes universitarios de la Universidad de Los Andes que forman parte del área tributaria y manejan el tema; adicionalmente, se conoce el punto de vista de dos (2) funcionarios del SENIAT Mérida con experticia en la apreciación jurídica de los procedimientos de solicitud de prescripción extintiva tributaria; es pertinente la opinión legal de un (1) abogado que se desenvuelve en la asesoría en materia de derecho tributario y el criterio de un (1) contador público que se dedica al ejercicio libre de la profesión.

Técnica de Análisis e Interpretación

Este último proceso, es de especial cuidado ya que de esto depende la calidad de la información a generar, pero el carácter literal gramatical de la interpretación debe estar siempre presente, al momento de verificar el propósito de una ley, lo cual va de la mano con lo que señala Guastini (1999), “[...] Interpretar es decidir el significado de un texto legislativo. Por tanto, interpretar es producir una norma [...] (p.8)”.

Asimismo es importante dejar sentado que la subjetividad puede impregnar, el sentido propio de las palabras y afectar el juicio final que se derive de las mismas. Pero, bien hay que decir que la actividad de interpretación de un texto legal, doctrinario y jurisprudencial, debe ser valorado en función de una técnica interpretativa declarativa o literal, la cual para autores como Guastini (1999) se entiende que,

“por interpretación literal o declarativa puede entenderse, grosso modo, la interpretación que atribuye a una disposición su significado “literal”, es decir, el más

inmediato –el significado prima facie , como suele decirse- que se desprende del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas”.(p.26)

En función de esto último, es importante mantener el respeto de las normas lingüísticas, para no distorsionar, el sentido correcto de las palabras y así buscar las incidencias producidas a la prescripción en los cambios legislativos hechos, vía ley habilitante al Código Orgánico Tributario (2014).

Técnicas e Instrumentos de recolección de información

Como técnica de recolección de información se usa la observación documental y la entrevista, la primera tiene como instrumento la guía de observación documental y la segunda, tiene como instrumento a la guía de entrevista, respectivamente. Para Rojas (2010): “la observación se entiende como un proceso deliberado, sistemático, dirigido a obtener información en forma directa del contexto donde tienen lugar las acciones”. Relacionado con el estudio doctrinario, jurisprudencial y legal sobre la prescripción.

Adicionalmente, es relevante manifestar que, el aporte de la investigación deriva de la opinión o juicio de los expertos, obtenido a través de la entrevista, que para Rojas (2010), representa: “un encuentro en el cual el entrevistador intenta obtener información, opiniones o creencias de una o varias personas”. Lo cual sirve al investigador para dar a conocer su criterio respecto al tema.

Validez y confiabilidad de los instrumentos

Sin lugar a duda, la subjetividad vista desde la perspectiva del investigador, pudiere afectar la científicidad del estudio; no obstante, ello, se atenúa mediante la validación de los instrumentos de recolección de datos, con fines de otorgar validez de contenido y correspondencia de los ítems con los objetivos de investigación. Este proceso de validación y/o verificación se efectúa acudiendo a tres expertos que conforman la prueba de “juicio de expertos”, los cuales se ubican en las competencias siguientes:

metodología de la investigación, en tributos y en lectoescritura, con el propósito de que sea subsanada cualquier irregularidad, derivando el mayor grado de objetividad en dicho instrumento y buscar todas las aristas de la prescripción como medio de extinción de las obligaciones tributarias. Además, confluyen en el aseguramiento de la confiabilidad, la experticia del investigador unida al aporte en la generación de categorías de análisis suministradas por los expertos (académicos, funcionarios del SENIAT y profesionales del área jurídica y contable en el libre ejercicio profesional).

CAPÍTULO IV

FUNDAMENTOS LEGALES DE LA PRESCRIPCIÓN EN VENEZUELA

En materia de prescripción se ubica entre los instrumentos jurídicos de relevancia, al Código Civil de Venezuela (1982), específicamente, en su título XXIV:

En cuanto a la definición de prescripción el artículo 1.952, señala: “La prescripción es un medio de adquirir un derecho o de libertarse de una obligación, por el tiempo y bajo las demás condiciones determinadas por la Ley”. El artículo 1.954 define el requisito sine qua non para poder renunciar a la prescripción, estableciendo que: “no se puede renunciar a la prescripción sino después de adquirida”. Además, genera una condición para renunciar a la misma, por lo tanto, el artículo 1.955 relata que: quien no puede enajenar no puede renunciar a la prescripción.

De la misma manera, el artículo 1.957 señala: “La renuncia de la prescripción puede ser expresa o tácita. La tácita resulta de todo hecho incompatible con la voluntad de hacer uso de la prescripción.”, previendo cualquier situación, el artículo 1.958 dice: “Los acreedores o cualquier otra persona interesada en hacer valer la prescripción, pueden oponerla, aunque el deudor o el propietario renuncien a ella.”. En esta norma se hace alusión a un tercero que es acreedor, de quien está obligado a cumplir con otro acreedor.

El Código Civil de Venezuela (1982) hace referencia a la necesidad de la oponibilidad, es decir, debe ser solicitada por la parte interesada, fijando así en su artículo 1956, que el juez no puede hacer valer de oficio la prescripción no opuesta por el deudor como un medio de extinción de obligaciones.

En el artículo 1964 de la precitada norma legal, se deja claro que no corre la prescripción entre:

1º.- *Entre cónyuges.*

2º.- *Entre la persona que ejerce la patria potestad y la que está sometida a ella.*

3º.- *Entre el menor o el entredicho y su tutor, mientras no haya cesado la tutela, ni se hayan rendido y aprobado definitivamente las cuentas de su administración.*

4º.- *Entre el menor emancipado y el mayor provisto de curador, por una parte, y el curador por la otra.*

5º.- *Entre el heredero y la herencia aceptada a beneficio de inventario.*

6º.- *Entre las personas que por la Ley están sometidas a la administración de otras personas, y aquéllas que ejercen la administración.*

Además el artículo 1965 complementa que: No corre tampoco la prescripción:

1º.- *Contra los menores no emancipados ni contra los entredichos.*

2º.- *Respecto de los derechos condicionales, mientras la condición no esté cumplida.*

3º.- *Respecto de los bienes hipotecados por el marido para la ejecución de las convenciones matrimoniales, mientras dure el matrimonio.*

4º.- *Respecto de cualquiera otra acción cuyo ejercicio esté suspendido por un plazo, mientras no haya expirado el plazo.*

5º.- *Respecto a la acción de saneamiento, mientras no se haya verificado la evicción.*

En cuanto a la interrupción de la prescripción el artículo 1967 del Código Civil señala que: La prescripción se interrumpe natural o civilmente. Se aclara que la interrupción natural se produce cuando el poseedor deje de usar la cosa por más de un año, lo cual aplicaría para la prescripción adquisitiva y no la extintiva. Dentro del campo del derecho civil el artículo 1969 fija que se interrumpe civilmente la prescripción cuando se constituye una demanda judicial, aunque se haga ante un Juez incompetente, también de un decreto o de un acto de embargo notificado. De la misma manera para el caso de un derecho de crédito y una obligación cuando se produzca el cobro extrajudicial. Otro aspecto de suma importancia y que demanda ser considerado en cuanto a la prescripción, es el cómputo del lapso para prescribir una obligación, el cual debe contarse por días enteros y no por horas como lo señala el artículo 1975, agregando que el término se da, en el último día de dicho lapso.

Para finalizar, en materia sustantiva del derecho civil se deja claro que, se deben observar las reglas especiales que vinculen a la prescripción, es decir, en el caso de la obligación tributaria deben valorarse fundamentalmente las normas establecidas por el derecho tributario, pero en los vacíos existentes en el COT vigente, se deben estudiar los postulados legales del derecho común.

Otro instrumento jurídico a considerar en cuanto a la prescripción tributaria, objeto del presente estudio, es el Código Orgánico Tributario (COT). Al respecto, resulta útil mostrar los cambios esenciales entre el COT (2001) y COT (2014).

Cuadro 2

Comparación del Código Orgánico Tributario (2001) con el Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014)

Código Orgánico Tributario (2001) Gaceta Oficial N° 37.305 del 17/10/2001 (Derogado)	Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014) Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.152 del 18/11/2014 (vigente)
Artículo 55. Prescriben a los <u>cuatro (4) años</u> los siguientes derechos y acciones: 1. El <u>derecho</u> para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios. 2. La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las <u>penas privativas</u> de la libertad. 3. El derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos.	Artículo 55. Prescriben a los <u>seis (6) años</u> los siguientes derechos y acciones: 1. La <u>acción</u> para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios. 2. La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las <u>penas restrictivas</u> de la libertad. 3. La <u>acción para exigir el pago de las deudas tributarias y de las sanciones pecuniarias firmes.</u> 4. El derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos.
Artículo 56. En los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo anterior, <u>el término establecido se extenderá a seis (6) años cuando ocurran</u> cualesquiera de las circunstancias siguientes: 1. El sujeto pasivo no cumplan con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que <u>estén obligados.</u> 2. El sujeto pasivo <u>o terceros no cumplan con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados.</u> 3. La Administración Tributaria no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio. 4. El sujeto pasivo haya extraído del país los	Artículo 56. En los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo anterior, <u>el término de la prescripción será de diez (10) años cuando ocurra</u> alguna de las circunstancias siguientes: 1. El sujeto pasivo no cumpla con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones que <u>correspondan.</u> 2. El sujeto pasivo no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros de control que a los efectos establezca la Administración Tributaria. 3. La Administración Tributaria no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio. 4. El sujeto pasivo haya extraído del país los bienes afectos al pago de la obligación tributaria

Continuación: Cuadro 2 bienes afectos al pago de la obligación tributaria, o se trate de hechos imponible vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior. 5. El contribuyente no lleve contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad.	o se trate de hechos imponibles vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior. 5. El sujeto pasivo no lleve contabilidad o registros de las operaciones efectuadas, no los conserve durante el plazo establecido o lleve doble contabilidad o registros con distintos contenidos.
Artículo 57. La acción para imponer penas privativas de la libertad prescribe a los <u>seis (6) años</u>.	Artículo 57. La acción para imponer penas restrictivas de libertad prescribe a los <u>diez (10) años</u>. <u>La acción para perseguir y castigar los ilícitos establecidos en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 118 es imprescriptible.</u> <u>Las sanciones restrictivas de libertad previstas en los artículos 119, 121 y 122 una vez impuestas, no estarán sujetas a prescripción.</u> <u>Las sanciones restrictivas de libertad previstas en los artículos 123 y 124, prescriben por un tiempo igual al de la pena que haya de cumplirse, más la mitad del mismo.</u>
Artículo 58. Las sanciones restrictivas privativas de libertad previstas en los artículos 116 y 118 de este código, una vez impuestas, no estarán sujetas a prescripción. Las sanciones restrictivas de libertad previstas en el artículo 119 prescriben por el transcurso de un tiempo igual al de la condena.	
	Artículo 58. La declaratoria de las prescripciones previstas en este Código, se hará sin perjuicio de la imposición de las sanciones disciplinarias, administrativas y penales que pudiesen corresponder a los funcionarios de la Administración Tributaria.
Artículo 59. La acción para exigir el pago de las deudas tributarias y de las sanciones pecuniarias firmes, prescribe a los seis (6) años.	
Artículo 60. El cómputo del término de prescripción se contará: 1. En el caso previsto en el numeral 1 del artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se produjo el hecho imponible. Para los tributos cuya liquidación es periódica se entenderá que el hecho imponible se produce al finalizar el periodo respectivo. 2. En el caso previsto en el numeral 2 del artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se cometió el ilícito sancionable. 3. En el caso previsto en el numeral 3 del	Artículo 59. El cómputo del término de prescripción se contará: 1. En el caso previsto en el numeral 1 del Artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se produjo el hecho Imponible. Para los tributos cuya liquidación es periódica, se entenderá que el hecho imponible se produce al finalizar el periodo respectivo. 2. En el caso previsto en el numeral 2 del Artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se cometió el ilícito sancionable.

Continuación: Cuadro 2 artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél <u>en que se verificó el hecho imponible que dio derecho a la recuperación de impuesto, se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor, según corresponda.</u> 4. En el caso previsto en el artículo 57, desde 1° de enero del año siguiente a aquel en que se cometió el ilícito sancionable con pena restrictiva de la libertad. 5. En el caso previsto en el artículo 58, desde día en que quedó firme la sentencia o desde el quebrantamiento de la condena si hubiere ésta comenzado a cumplirse. 6. En el caso previsto en el artículo 59, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que la deuda quedó definitivamente firme. Parágrafo Único: La declaratoria a que hacen referencia los artículos 55, 56, 57, 58 y 59 de este Código, se hará sin perjuicio de la imposición de las sanciones disciplinarias, administrativas y penales que correspondan a los funcionarios de la Administración Tributaria que sin causa justificada sean responsables.	3. En el caso previsto en el numeral 3 del Artículo 55 de este Código desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél <u>en que la deuda quedó definitivamente firme.</u> 4. En el caso previsto en el numeral 4 del Artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se verificó el hecho imponible que da derecho a la recuperación de impuesto, se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor, según corresponda. 5. En el caso previsto en el encabezado del artículo 57, desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que se cometió el ilícito sancionable con pena. 6. En el caso previsto en el tercer aparte del artículo 57, desde el día en que quedó firme la sentencia, o desde el quebrantamiento de la condena si hubiere ésta comenzado a cumplirse.
Artículo 61. La prescripción se interrumpe, según corresponda: 1. Por cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización y determinación, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo por cada hecho imponible. 2. Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento de la obligación tributaria o al pago o liquidación de la deuda. 3. Por la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago. 4. Por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo. 5. Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración Tributaria, o por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor. <u>Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente al día siguiente de aquél en que se produjo la interrupción.</u> Parágrafo Único: El efecto de la interrupción de la prescripción se contrae a la obligación tributaria o pago indebido, correspondiente al o	Artículo 60. La prescripción se interrumpe por: 1. Cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización y determinación, aseguramiento, comprobación, liquidación, recaudación <u>y cobro</u> del tributo por cada hecho imponible. 2. Cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, derivada de un procedimiento de verificación, control aduanero o de la sustanciación y decisión de los recursos administrativos establecidos en este Código. 3. Cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento de la obligación tributaria o al pago o liquidación de la deuda. 4. La solicitud de prórroga u otras facilidades de pago. 5. La comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo. 6. Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición o recuperación ante la Administración Tributaria, o por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido, del saldo acreedor

Continuación: Cuadro 2 <u>los periodos fiscales a que se refiera el acto interruptivo y se extiende de derecho a las multas y a los respectivos accesorios.</u>	o de la recuperación de tributos.
	Artículo 61. La prescripción comenzará a computarse nuevamente al día siguiente de aquél en que se produjo la interrupción. El efecto de la interrupción de la prescripción se contrae a la obligación tributaria o pago indebido, correspondiente al periodo o a los periodos fiscales a que se refiera el acto interruptivo y se extiende de derecho a las multas y a los respectivos accesorios. <u>La interrupción de la prescripción en contra de uno de los sujetos pasivos es oponible a los demás.</u>
Artículo 62. El cómputo del término de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos o judiciales, hasta sesenta (60) días después que se adopte resolución definitiva sobre los mismos. En el caso de interposición de peticiones o recursos administrativos, la resolución definitiva puede ser tácita o expresa. En el caso de la interposición de recursos judiciales, la paralización del procedimiento en los casos previstos en los artículos 66, 69, 71 y 144 del Código de Procedimiento Civil, hará cesar la suspensión, en cuyo caso continuará el curso de la prescripción. Si el proceso se reanuda antes de cumplirse la prescripción, ésta se suspende de nuevo, al igual que si cualquiera de las partes pide la continuación de la causa, lo cual es aplicable a las siguientes paralizaciones del proceso que puedan ocurrir. También se suspenderá el curso de la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de las sanciones impuestas mediante acto definitivamente firme, en los supuestos de falta de comunicación de cambio de domicilio. Esta suspensión surtirá efecto desde la fecha en que se verifique y se deje constancia de la inexistencia del domicilio declarado y se prolongará hasta la declaración formal del nuevo domicilio por parte del sujeto pasivo.	Artículo 62. El cómputo del término de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos o judiciales, hasta sesenta (60) días después de que se adopte decisión definitiva, en forma expresa, sobre los mismos. En el caso de interposición de peticiones o recursos administrativos, la resolución definitiva puede ser tácita o expresa. En el caso de la interposición de recursos judiciales, la paralización del procedimiento en los casos previstos en los artículos 66, 69, 71 y 144 del Código de Procedimiento Civil hará cesar la suspensión, en cuyo caso continuará el curso de la prescripción. Si el proceso se reanuda antes de cumplirse la prescripción, ésta se suspende de nuevo, al igual que si cualquiera de las partes pide la continuación de la causa, lo cual es aplicable a las siguientes paralizaciones del proceso que puedan ocurrir. También se suspenderá el curso de la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de las sanciones impuestas mediante acto definitivamente firme, en los supuestos de falta de comunicación del cambio de domicilio. Esta suspensión surtirá efecto desde la fecha en que se deje constancia de la inexistencia o <u>modificación del domicilio informado a la Administración Tributaria. La suspensión de la prescripción se prolongará hasta la actualización del nuevo domicilio por parte del sujeto pasivo.</u>
Artículo 63. La prescripción del derecho para verificar, fiscalizar, determinar y exigir el pago de la obligación tributaria extingue el derecho a	Artículo 63. La prescripción de la acción para verificar, fiscalizar, determinar y exigir el pago de la obligación tributaria extingue el derecho a

Continuación: Cuadro 2 sus accesorios.	sus accesorios.
Artículo 64. Lo pagado para satisfacer <u>una obligación prescrita</u> no puede ser materia de repetición, salvo que el pago se hubiere efectuado bajo reserva expresa del derecho a hacerlo valer.	Artículo 64. Lo pagado para satisfacer <u>tributos, accesorios y multas, cuya acción para exigir su cumplimiento esté prescrita</u> , no puede ser materia de repetición, salvo que el pago se hubiere efectuado bajo reserva expresa del derecho a hacerlo valer.
Artículo 65. El contribuyente o responsable podrá renunciar en cualquier momento a la prescripción consumada, entendiéndose efectuada la renuncia cuando paga la obligación tributaria. El pago parcial de la obligación prescrita no implicará la renuncia de la prescripción respecto del resto de la obligación y sus accesorios que en proporción correspondan.	Artículo 65. El sujeto pasivo podrá renunciar en cualquier momento a la prescripción consumada, entendiéndose efectuada la renuncia cuando efectúa el pago total o parcial. El pago parcial no implicará la renuncia de la prescripción respecto del resto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones que en proporción correspondan.

Fuente: Elaborado por el autor con base en el COT (2001) y COT (2014)

En el cuadro anterior se muestran los cambios más relevantes derivados de comparar el COT (2001) y el COT (2014). Estos son los siguientes:

1) Se modificaron los lapsos para prescribir establecidos en el artículo 55, correspondientes a las acciones y derechos tributarios del acreedor y el deudor tributario; de cuatro (4) años pasó a ser de seis (6) años. Se observa también que se cambió de connotación al numeral 1 del mencionado artículo, variando la palabra “derecho” por la palabra “acción”; en el numeral 2, se hace referencia a que las acciones para imponer sanciones distintas a penas “privativas” de libertad no prescriben, cambiando por penas “restrictivas”, lo cual no representa una variación sustancial; además, se incorporó el numeral 3, estableciendo lo que disponía el artículo 59 del derogado COT (2001).

2) En el artículo 56 se modificó el lapso de prescripción, el cual pasó de seis (6) años a diez (10) años. Se corrigió la redacción del numeral 2, en el cual se fijó la posibilidad de prescripción, si el sujeto pasivo no se inscribe en los registros de control de la administración tributaria. Por otra parte, se mejoró la redacción del numeral 5, ampliando el marco de acción de la ley al “sujeto pasivo” y no solamente al “contribuyente”; en vista de esto, se incorporan a los responsables de la obligación

tributaria. Se amplía la descripción de “contabilidad” por “contabilidad o registros de las operaciones efectuadas”.

3) En cuanto al artículo 57, se alarga el lapso de prescripción para imponer penas restrictivas de libertad de seis (6) años a diez (10) años, definiéndose los casos de imprescriptibilidad, los cuales son aquellos ilícitos tributarios sancionados penalmente. Así mismo, se suprimió el artículo 58 del derogado COT (2001), formando parte del artículo 57 del COT (2014). En tal sentido, haciendo referencia a las obligaciones que no prescriben hay que señalar que son:

a. Los ilícitos tributarios penales como la defraudación tributaria, la falta de enteramiento de los anticipos por parte de los agentes de retención y percepción, y la insolvencia fraudulenta con fines tributarios.

b. Las sanciones de penas restrictivas de libertad asociadas: con la defraudación tributaria (prisión de seis (6) meses a siete (7) años), con el no enteramiento de los tributos por parte de los responsables del mismo (prisión de cuatro (4) a seis (6) años), para quien provoque o agrave la insolvencia propia o ajena en función de alterar cualquier procedimiento de determinación y cobro de obligaciones tributarias, por parte de la administración tributaria (prisión de uno (1) a cinco (5) años).

c. En el caso de que se incite públicamente al no cumplimiento de obligaciones tributarias podrán prescribir, pero por un lapso contado con el tiempo de la pena que es de uno (1) a cinco (5) años más la mitad del tiempo y de igual manera funcionarios de la administración pública que divulguen información confidencial dicha sanción privativa de libertad prescribirá cumplido el lapso de la pena de tres (3) meses a tres (3) años más la mitad del mismo.

4) Se modificó el contenido del artículo 58 en el COT (2014), fijándose según la nueva redacción del legislador, la posibilidad de que existan sanciones disciplinarias, administrativas y penales para los funcionarios de la administración tributaria, pese a la declaratoria de prescripción de la obligación tributaria del sujeto pasivo. De allí, se suprimió el parágrafo único del artículo 60 del COT (2001) que normaba esa situación.

5) El contenido del artículo 60 del derogado COT (2001), paso a ser el artículo 59 del vigente COT (2014), fijándose los siguientes cambios: el numeral 3 paso a regular el cómputo de la prescripción para efecto de la acción de exigir el pago de deudas tributarias y sanciones pecuniarias definitivamente firme y, el numeral 4 del vigente COT (2014), se corresponde con el numeral 3 del derogado COT (2001). El numeral 5 del artículo en cuestión, denota que el cómputo de la prescripción de penas restrictivas de la libertad, se contará a partir del 1º de enero del siguiente año en el cual se haya cometido el ilícito tributario; en cambio, el derogado COT (2001) señalaba que el cómputo se hacía a partir del momento en que quedó firme la sentencia o desde el quebrantamiento de la condena si esta hubiese empezado a cumplirse. Esto último, paso a ser parte del numeral 6 del artículo 59 del vigente COT (2014).

6) El contenido del artículo 61 del derogado COT (2001) quedó plasmado en el artículo 60 del vigente COT (2014), considerándose relevante la incorporación de que cualquier acto administrativo, notificado al sujeto pasivo, derivado de un procedimiento de verificación, control aduanero o de sustanciación y decisión de los recursos administrativos establecidos en el COT (2014) puede interrumpir la prescripción.

7) En el artículo 61 del vigente COT (2014) varió la redacción con respecto al mismo artículo 61 del derogado COT (2001). Vale la pena referir que la interrupción generada por parte de uno de los sujetos pasivos es oponible para el resto de los deudores, en caso de existir responsabilidad solidaria.

CAPÍTULO V

FUNDAMENTOS ADJETIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN EN VENEZUELA

La prescripción como un medio de extinción de obligaciones puede hacerse valer en sede administrativa (órgano administrativo, ejemplo: SENIAT) o en sede jurisdiccional (órgano judicial), en ambos casos, debe seguirse un procedimiento similar, regulado por el COT (2014).

Es importante señalar que para cualquier procedimiento que no se encuentre definido en el COT (2014), se debe aplicar la normativa supletoria en materia de procedimientos administrativos, como lo establece el artículo 158 de dicho código; así mismo, se debe destacar el contenido vinculante a la materia de prescripción de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981).

Específicamente, la LOPA (1981) prevé en su Título III, Capítulo III, artículo 71, el procedimiento en casos de prescripción; el mismo se desarrolla de manera similar al establecido en el artículo 163 del COT (2014). Cualquier otro procedimiento que se haga ante la administración tributaria, es decir, procedimientos genéricos en sede administrativa tributaria, conducirían a las etapas siguientes:

SOLICITUD DE PRESCRIPCIÓN

El sujeto pasivo y/o interesado en cumplir con la obligación tributaria debe presentar un escrito motivado, en el cual conste la solicitud de extinguir el pasivo tributario mediante prescripción (fundado en alegatos de hecho y de derecho).

DECISIÓN DE LA SOLICITUD

De acuerdo al artículo 71 de la LOPA (1981) la autoridad administrativa deberá en el término de 30 días (hábiles) responder a dicha solicitud, lo cual armoniza con el artículo 163 del COT (2014).

Si hubiese fallas en la solicitud, la administración tributaria notificará al interesado, para que posterior a esto, en diez (10) días hábiles, proceda a subsanar el interesado dichas irregularidades de forma que existan en la solicitud de acuerdo al artículo 164 del COT (2014)

De la observación del procedimiento aplicado internamente en el SENIAT-Mérida, y de acuerdo a los resultados obtenidos de la entrevista aplicada a los funcionarios de la administración tributaria, se pueden diferenciar dos procedimientos ejecutados a raíz de una solicitud de prescripción:

- 1) En el caso de obligaciones tributarias derivadas del impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, se recibe la solicitud en el área de sucesiones, la cual elabora un informe técnico en el cual se distingue si hubo algún elemento jurídico que lleve a interrumpir o suspender el lapso de prescripción. Dicho informe se envía al área jurídica, para que sea analizado y se proceda a la elaboración de la resolución definitiva sobre la solicitud de prescripción.
- 2) En relación con las obligaciones tributarias derivadas del ISLR, IVA, Impuesto de Alcohol y sus relacionados, en los casos que corresponda (retenciones), se recibe la solicitud en el área de tramitaciones, la cual remite de manera directa al área jurídica. A su vez esta, le solicita al área de recaudación, fiscalización y/o contribuyentes especiales, para que presenten un informe técnico en el que se detalle algún acto jurídico que conduzca a suspender o interrumpir el lapso prescriptivo. Luego de conocer esta información, el área jurídica elabora la resolución definitiva de prescripción.

La resolución de prescripción (decisión acerca de la solicitud) puede estar inmersa en dos situaciones: que la misma se declare “con lugar” o “sin lugar”, en virtud de la prescripción opuesta (se resalta que la administración tributaria no la puede hacer valer de oficio). El efecto en cada caso es: en el primero, la extinción de la obligación

tributaria principal y sus accesorios (multas e intereses), y, en el segundo, se da cabida a la presentación formal del recurso jerárquico y/o del recurso contencioso tributario por parte del contribuyente y/o responsable, para que sea conocida la decisión negatoria de la prescripción por el superior jerárquico, dentro de la administración tributaria o el juez competente. Tales alternativas pueden ser presentadas de manera independiente, subsidiaria o simultánea.

A continuación se distingue el procedimiento en cada uno de los recursos:

Cuadro 3

Recurso jerárquico y contencioso tributario según COT (2014)

<u>Recurso Jerárquico de acuerdo al COT (2014)</u>	<u>Recurso Contencioso Tributario de acuerdo al COT (2014)</u>
1) La impugnación debe interponerse mediante escrito razonado, con argumentos de hecho y de derecho que fundamenten la prescripción de la obligación tributaria, asistido por un abogado o por cualquier otro profesional afín (artículo 253).	1) El recurso se podrá interponer paralelamente al recurso jerárquico o solo este de acuerdo a lo que estime conveniente la parte interesada, de la misma manera deberá contener la mención expresa sobre la intención de extinguir el tributo y sus accesorios a través de prescripción (artículo 267). De la misma manera, dicho escrito deberá ser elaborado en función de los requisitos establecidos en el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil vigente. Es importante, mencionar que dicho documento deberá expresar claramente la intención de extinguir el tributo y sus accesorios por prescripción.
2) se podrá interponer dentro de los 25 días hábiles siguientes a la notificación de la parte interesada sobre la improcedencia de la prescripción (artículo 254).	2) el recurso deberá ser introducido al tribunal, dentro de los 25 días hábiles siguientes, luego de la notificación del acto recurrido (se declaró "sin lugar" la prescripción o posterior al vencimiento del lapso de decisión del recurso jerárquico denegado tácitamente (artículo 268).
3) la administración tributaria decidirá si admite o no la impugnación dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la finalización del periodo de interposición del recurso (artículo 259).	3) Al quinto día de despacho siguiente a la introducción del escrito, el juez admitirá o no el recurso (artículo 274).
4) si el asunto es de mero derecho, no se apertura el lapso de pruebas y la administración tributaria deberá decidir en un periodo de 60 días continuos, como no se apertura el periodo de pruebas, se contará a partir del siguiente día del auto que declare que no se apertura el lapso probatorio (artículo 261).	4) en caso de inadmisión del recurso contencioso tributario, el interesado podrá apelar en ambos efectos (efecto devolutivo y suspensivo) dentro de los 5 días hábiles siguientes, donde conocerá la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, quien deberá decidir en el término de 30 días sobre la admisión (artículo 274, párrafo único).
5) la decisión deberá hacerse mediante resolución motivada, cumplido el lapso sin esta	5) Luego de la apertura del lapso probatorio: promoción, evacuación de las pruebas, rendición

Continuación Cuadro 3 decisión, se entenderá denegada, quedando la posibilidad de llevarlo a la Jurisdicción Contenciosa Tributaria (artículo 262).	de los informes correspondientes, el juez o la jueza deberá dictar su fallo dentro de los 60 días continuos prorrogables por 30 días continuos más (artículo 284). Vencido el lapso (se deja transcurrir íntegramente) está la oportunidad de apelar el fallo.
	6) Dentro de los ocho días de despacho siguientes, se puede ejercer el recurso de apelación correspondiente, donde se valora la normativa procesal que regula al Tribunal Supremo de Justicia.

Fuente: elaborado por el autor en base al COT (2014)

CAPÍTULO VI

LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA TRIBUTARIA

Un examen de los fundamentos de derecho de las decisiones del SENIAT-Mérida (2014-2016)

De manera reiterada se aprecia en las decisiones del SENIAT-Tributos Internos Mérida, la descripción jurídica de la prescripción refiriéndose a dos enfoques (sustantivo y adjetivo) que pueden darse a este medio extintivo de obligaciones. Desde el aspecto sustantivo, la prescripción se entiende como un medio de extinción de las acciones de cobro (derecho subjetivo) de las obligaciones pecuniarias, y a partir de esta acepción, el área jurídico tributaria comenta, acerca de la prohibición que tiene el acreedor de exigir judicial o extrajudicialmente la satisfacción de la obligación.

Lo anterior conduce- en un todo de acuerdo con las resoluciones administrativas- a la liberación del deudor, generando la ruptura de lo que se conoce en el derecho, como el vínculo jurídico que constriñe al deudor a desplegar determinada conducta en favor del acreedor; en este caso, el de satisfacer la prestación de la obligación tributaria. De la misma manera, se constata en dichos actos administrativos que se sustenta la materialización de la prescripción en el principio de seguridad jurídica, por lo que el Estado dotado de su poder de imperio, pueda darle fin a las obligaciones y no mantenerlas de forma indefinida.

Algunas de las resoluciones examinadas dejan sentado que la prescripción se trata de la extinción de la facultad de hacer exigible el derecho de crédito, y no la deuda, ya que según estos actos, la deuda subsiste, apoyando seguramente su criterio en la idea de que la obligación natural se mantiene. Ahora bien, también se aborda el aspecto adjetivo o procesal de la prescripción, entendiéndose como la oportunidad que tiene el deudor de hacer relucir la prescripción como un medio de defensa o excepción, ante cualquier proceso administrativo y/o judicial, es decir, invocando su carácter extintivo.

Es de interés señalar, que opuesta la prescripción (derecho de oposición), se busca dejar sin efecto cualquier reclamo de pago hecho por el acreedor y, por tanto, la cualidad del acreedor de hacer exigible su derecho. Se confirma entonces, que a pesar del origen de la deuda tributaria (cualquier obligación tributaria) y de la naturaleza del acreedor (ente público), el deudor se puede excepcionar de pagar, alegando la prescripción; además, que trata de una excepción general a la pretensión de cobro, de toda obligación de carácter pecuniario.

Adicionalmente, en el cuerpo de estos actos jurídicos emanados de la administración tributaria, se fija que de la precitada oposición, se produce la extinción del derecho que tiene la administración tributaria de verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria y sus accesorios; también se extingue el derecho del acreedor de imponer sanciones tributarias; se alude también a la pérdida del derecho de exigir el pago de las deudas tributarias pendientes. Así mismo, se establece la prescripción del derecho que tiene el sujeto pasivo de recuperar impuestos y pagos efectuados de forma indebida a la administración tributaria, en un todo de acuerdo con el artículo 55 del COT (2014).

En función de lo establecido por el marco legal que regula la prescripción tributaria en Venezuela, la administración tributaria está en el deber de conocer y decidir acerca de las solicitudes de prescripción efectuadas por el contribuyente y/o responsable ante la sede administrativa, respetando los procedimientos legales que por estudiosos del Derecho son llamados de primer grado (solicitud de prescripción).

De igual forma, la administración tributaria debe dar respuesta a los recursos jurídicos, llamados por algunos juristas de segundo grado (recurso jerárquico en sede administrativa) y a los procedimientos recursivos jurisdiccionales (recurso contencioso tributario y recurso de apelación, cabe resaltar, ante la sede judicial). En este mismo sentido, la administración tributaria tiene la responsabilidad de ejercer las acciones de créditos fiscales firmes (a través de los diversos procedimientos previstos por las normas tributarias, ejemplo, los procedimientos de intimación).

La interpretación de quienes materializan el derecho es fundamental para comprender la intencionalidad del legislador, cuando éste construye una norma. De allí, para la presente investigación se traen algunos casos, los cuales son interpretados valorando todos los elementos que otorgan complejidad a la prescripción tributaria. A tal efecto, se presentan a partir de una selección intencional, algunas resultas (resoluciones) comprendidas en el periodo 2014-2016:

Cuadro 4

Decisiones SENIAT- Mérida y decisiones con competencia contenciosa tributaria, ante solicitudes de prescripción tributaria (2014-2016)

Descripción del caso y de la motivación para decidir	Análisis del investigador
Caso 1: Resolución N° 002 de fecha 30/03/2015. Se declara “CON LUGAR” la solicitud de prescripción en fecha 30/10/2013, de rentas originadas por la enajenación de inmuebles, el contribuyente presenta la declaración especial de rentas el 10/11/1988, de la cual se origina un impuesto a pagar (cumplió con el deber formal y no el deber material). En razón de que la ley de ISLR de 1986, contenía en su articulado, la posibilidad de que el derecho de crédito de la administración tributaria, se convirtiera en una “Hipoteca Legal” como garantía para asegurar el cobro de una exigibilidad tributaria, lo cual grava el bien y dificulta la venta del mismo. Por tanto, el contribuyente se ve en la necesidad de hacer dicha solicitud prescriptiva, por lo que, la oficina de tributos internos Mérida, hace el siguiente	En el presente caso, se deja sentado que, si la administración tributaria no despliega ningún acto administrativo que pueda producir la suspensión o la interrupción de la prescripción, manifiesta el desinterés en la recuperación del crédito tributario, por tanto, dicha inactividad, facilita que se produzca la prescripción. En el derecho tributario vigente, específicamente en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), no existe la posibilidad de constituir el referido tipo de hipoteca legal sobre bienes inmuebles. Debe quedar claro que, el contribuyente necesitaba la solvencia del tributo correspondiente, para que fuese modificada su situación en la oficina de registro público donde se llevan los registros de la situación legal de los bienes inmuebles; puntalmente existía una nota marginal en dichos

<u>Continuación: Cuadro 4</u> cómputo del lapso de tiempo transcurrido: empieza a correr la prescripción a partir del 01/01/1989, conforme al COT (1982-derogado), hasta la fecha de la consignación de la solicitud de prescripción realizada el 30/10/2013, se determinó que había un lapso de tiempo transcurrido de veinticuatro (24) años, nueve (9) meses y veintinueve (29) días; tiempo suficiente para considerar la obligación prescrita más aún que no hubo ningún evento capaz de interrumpir o suspender la prescripción, de acuerdo a la resolución.	documentos de propiedad, que dada la hipoteca legal, imposibilitaba la disposición del bien, por tanto, era prudente considerar a la prescripción, para extinguir la obligación tributaria y, con ello, la extinción de la hipoteca legal y el normal desempeño del propietario sobre su bien.
<u>Caso 2:</u> Se incorpora esta resolución por tener como fundamento jurídico un ítem vigente en el COT (2001) y sin modificación alguna en el COT (2014) Resolución N° 081 de fecha 16/12/2013. Se declara "SIN LUGAR" la solicitud de prescripción que se derivó de la declaración sucesoral sustitutiva N° 00535 de fecha 19/09/2013. El hecho imponible que originó el impuesto ocurrió el 12/12/1981 y la declaración principal fue presentada el día 23/07/2008, de la cual se emitió su correspondiente certificado de solvencia sucesoral en fecha 25/02/2010 pero no había sido notificado el contribuyente. El día 19/09/2013 se presenta una declaración sucesoral sustitutiva, en la cual, de manera subsidiaria se presenta la solicitud de prescripción del correspondiente tributo, además, en la resolución se agrega que la notificación de la solvencia sucesoral de la declaración primaria, fue hecha el 28/11/2013.	En este caso, la oficina de administración tributaria (Tributos Internos Mérida) interpretó que la notificación de la solvencia sucesoral de la declaración primaria, realizada el día 28/11/2013, fue un acto capaz de interrumpir el cómputo del lapso de la prescripción de acuerdo al artículo 61 numeral 1 del COT (2001)- norma vigente para el momento. Por lo tanto, de igual manera en el COT (2001) y el COT (2014) se fija la regla de que debe iniciarse el cómputo del tiempo para prescribir un tributo nuevamente, a partir del día siguiente del hecho que logró interrumpir la prescripción, por tanto, se inicia el cómputo a partir del 29 de noviembre de 2013. Es el caso que la prescripción debió empezar a correr desde la fecha de la presentación de la declaración sustitutiva y, por tanto, no encuadra dentro de los plazos necesarios para que prescriba dicho compromiso de orden tributario.
<u>Caso 3:</u> Resolución N° 0080 de fecha 30/10/2014. Se declara "CON LUGAR" la solicitud de prescripción, pero posteriormente fue anulada dicho acto administrativo a través de la Notificación de Anulación N° 047 de fecha 29/05/2015. El caso consiste en una declaración sucesoral presentada por un presunto	En este caso, desde el punto de vista de la prescripción, en la declaración fraudulenta sucesoral se correspondían los lapsos, para que se resolviera en prescribir el tributo (no había ningún hecho capaz de suspender o interrumpir el cómputo del lapso de prescripción), no obstante, se estaba cometiendo un fraude a ley y, por tanto, un

Continuación: Cuadro 4 “apoderado”, el hecho imponible se perfeccionó el 17/09/1996 de acuerdo a la declaración sucesoral de fecha 02/07/2014, y en el estudio hecho por la administración tributaria para computar el tiempo, se determinó que habían transcurrido diecisiete (17) años, seis (6) meses y un (01) día, sin que hubiese sido interrumpido o suspendido dicho lapso. Es el caso, que el contribuyente no tenía conocimiento del acto realizado por el “apoderado” y un nuevo apoderado especial, debidamente constituido por el contribuyente, presentó un escrito de nulidad de la resolución de prescripción, con el propósito de hacer cesar sus efectos jurídicos, ya que el presunto “apoderado” originario, tenía otras intenciones que no iban de la mano con la voluntad del contribuyente. Dicho mandato del presunto “apoderado” había sido revocado. De acuerdo al nuevo apoderado especial, ya se había presentado una declaración sucesoral el día 28/01/1997 y se había emitido una solvencia sucesoral el día 05/06/1997, por tanto, se estaba cometiendo un delito de falsa atestación ante un funcionario público y uso fraudulento de poder de representación. Por lo cual fue remitido el expediente al ministerio público para hacerse las averiguaciones correspondientes.	hecho que pudiere ser sancionado penalmente.
Caso 4: Resolución N° 088 de fecha 30/11/2015. Se declara “CON LUGAR” una solicitud de prescripción de obligaciones tributarias derivadas de la ley de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos de acuerdo a la declaración sucesoral de fecha 31/08/2015. El hecho imponible ocurrió el 11/06/1983 y el lapso para declarar el tributo son 180 días hábiles posteriores al origen de la obligación tributaria, lo cual no ocurrió. Es del entender de la administración que el lapso de prescripción se cuenta a partir del 01/01/1984 y hasta la fecha de la	La prescripción dependerá del interés que tenga el acreedor en cobrar, si este no manifiesta su interés, pues será sencillo para el contribuyente perfeccionar la extinción de la obligación tributaria a través de prescripción. Con respecto a esto, se debe señalar que cuando no se cumple con el deber formal de declarar el tributo, se debe valorar la aplicación de la norma del artículo 56 del COT (2014), en el cual se tipifica un aumento en el lapso para prescribir el compromiso tributario a diez (10) años.

Continuación: Cuadro 4 declaración sucesoral 31/08/2015, para el momento han transcurrido 31 años, 07 meses y 30 días. Por lo que, prescribe la deuda tributaria.	
Caso 5: Resolución N° 10 de fecha 28/04/2016. Se declara "CON LUGAR" la solicitud de prescripción contra las obligaciones de la declaración sucesoral sustitutiva N° 0598/2015 de fecha 06/10/2015. El hecho imponible que origina el tributo ocurre el 03/04/1991, de la cual se presenta la declaración primaria el día 12/06/1992 y de la misma se emitió su correspondiente certificado de solvencia sucesoral el día 26/04/1993. Luego de presentada la declaración sustitutiva, el representante legal de la sucesión, solicita la prescripción de los derechos que pudieran corresponder al Estado venezolano. La sede de Tributos Internos Mérida, hace el siguiente cómputo de acuerdo al COT (1982) vigente para el origen del cómputo del lapso de prescripción: desde la fecha de la solvencia sucesoral (26/04/1993) hasta el momento de presentación de la declaración sucesoral sustitutiva (06/10/2015) han transcurrido veintidós (22) años, cinco (05) meses y nueve (09) días, por lo que se corresponde con los lapsos del COT y prescrita la deuda tributaria.	La prescripción en cuestión, y aludiendo al principio de <i>ratione temporis</i> el cual consiste, en analizar el hecho en función de la norma vigente para el momento de la ocurrencia del evento que genera el análisis jurídico, permite distinguir con cual norma debe valorarse el lapso de prescripción, de lo cual se debe señalar lo que atribuye el fallo N° 01088 de fecha 22 de julio de 2009 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en el cual se explanan las premisas del legislador nacional, en cuanto al tratamiento sobre la prescripción. En dicha sentencia se hace referencia a la autonomía de la prescripción en el derecho sustantivo; la misma decisión señala que "[...] es menester observar las reglas de derecho que estuvieren vigentes al momento en que se dio inicio al periodo de inactividad del ente exactor en el cobro del crédito adeudado atendiendo para ello a los términos y condiciones que en las mismas se establezcan [...]". En la misma decisión judicial se estipula que el legislador nacional asume: "[...] invariablemente el criterio de otorgar preeminencia a las normas jurídicas vigentes al momento de iniciarse el lapso de prescripción, como factor condicionante en la escogencia del marco normativo aplicable en razón del tiempo [...]". De esto último, la razón de ser de tomar en cuenta en la decisión administrativa, que para poder prescribir deben transcurrir 4 años de acuerdo al artículo 52 del COT (1982) y no el periodo establecido en el artículo 55 del COT (2014).

Fuente: Elaborado por el autor (2016)

CAPÍTULO VII

INCIDENCIAS DE LAS MODIFICACIONES DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2014) EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN

En base a las entrevistas aplicadas, se deriva el análisis de las incidencias de las modificaciones del nuevo COT (2014), en cuanto a la prescripción de obligaciones tributarias en casos del SENIAT Tributos Internos Mérida 2014-2016.

En materia legislativa se debe tener presente, entre los actos legislativos que regulan la prescripción en materia tributaria: al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014), que en su capítulo VI regula lo concerniente a este medio de extinción de obligaciones, supletoriamente, pero sin perder valor, la regulación del Código Civil (1982) vigente en Venezuela es fundamental para su comprensión, ya que allí se regula de manera general a la prescripción en el derecho común, ambos estudiados en los capítulos anteriores.

Es menester especificar que en el artículo 6 y 17 del COT (2014), plantea el uso de la analogía como fuente del derecho tributario y a la supletoriedad del derecho común para completar los vacíos legales que puedan existir, respectivamente. Lo cual deriva, en la profundización del estudio de la prescripción como un medio de extinción de obligaciones en general, para poder comprender su esencia en el campo tributario.

En Venezuela en el Código Orgánico Tributario (2014) sufrió algunas modificaciones de singular importancia, debido que se establece que la prescripción requiere de un lapso de inactividad del acreedor, mínimo, de seis (6) años y el propio texto legal define cuatro (4) situaciones a la que corresponderá la extinción de la relación obligacional por prescripción en este periodo de tiempo (artículo 55).

De la misma manera se amplía el cómputo del lapso de prescripción a diez (10) años, para cinco situaciones de hecho (artículo 56). Entre dichas circunstancias están las siguientes:

1. Cuando el sujeto pasivo no haya declarado el tributo o el mismo no se haya inscrito en los registros exigidos por las leyes tributarias
2. en el supuesto de que la administración tributaria no haya podido conocer el hecho imponible.
3. en la circunstancias que el contribuyente no lleve contabilidad o exista duplicidad de contabilidad.

Generándose de manera inexorable el alargue del cómputo del lapso de prescripción al periodo ya mencionado (de cuatro (4) años a seis (6) años). Además, con estas especificaciones que se nombraron, contribuyen a que sea un periodo mayor el necesario para que una obligación tributaria prescriba (de seis (6) años a diez (10) años), lo cual, puede llegar a ocasionar que: el sujeto activo de la relación obligacional tenga más posibilidades para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria, además, de imponer sanciones tributarias y exigir el cumplimiento del principal (tributo) y sus accesorios (sanciones e intereses de mora).

Lo anterior puede ocasionar que, el propio desempeño de la propia administración tributaria en su carácter de acreedor de un tributo, impulse actos o acciones en pro de exigir el cumplimiento del derecho de crédito (actas de cobro, actas de intimación, resoluciones de imposición de sanciones, providencias administrativas de fiscalización, entre otros) y si éstos son debidamente notificados al sujeto pasivo de la deuda tributaria, van a interrumpir el cómputo del lapso de prescripción y por lo tanto, extender el margen de tiempo necesario para poder darle fin al derecho de crédito y la obligación tributaria, dificultando la aplicación de la prescripción como un medio eficaz para culminar con la relación obligacional.

Es importante hacer referencia, que la notificación que debe hacer de manera obligatoria la administración tributaria (como sujeto activo) al sujeto pasivo de la obligación o sus representantes, es necesaria para que surta la eficacia jurídica para interrumpir la prescripción, por lo que, resulta novedoso mencionar, que los sistemas

de comunicación electrónicos pueden ser usados como un medio idóneo para notificar a dicho contribuyente o responsable, siempre y cuando se deje constancia en el expediente de la recepción del mismo.

De acuerdo a lo que se infiere de la entrevista realizada a los especialistas, el domicilio electrónico (correo electrónico), que haya suministrado el contribuyente a la administración tributaria, el cual se ratifica cada vez que se efectúa algún trámite ante dicha administración (solicitud o actualización del RIF, procesamiento de declaraciones vía web, entre otros), origina que la administración pueda recurrir al uso de este mecanismo para notificar algún compromiso tributario, sin la necesidad de prescindir de los medios tradicionales para notificar alguna actuación de la administración, trayendo como efecto inminente la interrupción de la prescripción.

Luego de la notificación del sujeto pasivo hecha a través de cualquiera de las formas establecidas por el COT (2014) y al transcurrir veinticinco (25) días hábiles para recurrir el acto, sin que la parte agraviada intente a través de cualquier recurso administrativo o judicial contemplado por el COT (2014) revertir los efectos del acto, se entiende que dicha decisión administrativa queda firme.

Si el sujeto pasivo, a través de su derecho a la defensa, intenta o ejerce mediante el uso de los medios jurídicos adjetivos que cuestionan el efecto legal de la actuación de la administración tributaria (recurso jerárquico o recurso contencioso tributario), derivándose de ello, la suspensión del lapso de prescripción, el cual detiene el cómputo de la prescripción hasta sesenta (60) días después que se adopte decisión definitiva (de manera expresa o tácita) sobre dicho petitorio y con esto, se genera un grado mayor la complejidad para alcanzar un término capaz de extinguir la obligación tributaria por prescripción.

Ahora bien, en otro orden de ideas, es importante conocer el momento desde que debe iniciarse el cómputo del lapso para que prescriba un tributo, teniendo presente lo antes expuesto, ya que eso puede modificar los tiempos necesarios para que se produzca la prescripción, hay que definir primero, cuál tributo será sometido a la prescripción para extinguir dicho compromiso, ya que la operatividad del mismo en

cuanto a su exigencia y periodicidad, va a influir en la forma de cálculo de dicho lapso.

Es prudente mencionar que el inicio del lapso para prescribir, la doctrina lo asocia al momento en el cual nace el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación por parte del sujeto activo y en el caso del derecho tributario se concibe el punto de partida del lapso de prescripción, desde el último día del lapso para declarar el tributo, el cual se entiende como el *dies ad quo* (cuyo día no debe computarse), a continuación se verán algunos ejemplos:

- I. Con respecto a la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos (1999) que establece dicho tributo, hay que especificar que el hecho imponible se perfecciona con la ocurrencia del fallecimiento del causante y desde ese momento se considera abierta la sucesión, de la cual, sus herederos o legatarios fungen como sujetos pasivos de dicho tributo, los cuales tendrán un periodo de ciento ochenta (180) días hábiles para declarar y pagar el impuesto.

En relación con esto, se debe especificar, que el inicio del cómputo del lapso para prescribir se considera a partir del 01 de enero del año siguiente del hecho imponible, sin importar el momento del presupuesto de ley que origina el tributo (cualquier día entre el 01 de enero al 31 de diciembre, donde puede ocurrir el hecho imponible); depende de las formalidades en el cumplimiento de los deberes por parte del contribuyente, se considera la prescripción de seis (6) años o diez (10) años como se ha visto precedentemente. La razón de por qué dicho lapso de prescripción no se cuenta a partir del último día de la declaración (*dies ad quo*) es porque no se trata de un impuesto que sea de liquidación periódica.

- II. En referencia al Impuesto al Valor Agregado, el cual en el Reglamento de la Ley del IVA (1999) se señala que el presente tributo indirecto, tiene como particularidad que la declaración debe presentarse sobre un periodo de imposición mensual (mes calendario) y dicho instrumento legal establece que la declaración y pago debe hacerse los quince (15) días

continuos siguientes finalizado el periodo de imposición. De lo cual se puede señalar, que el derecho de exigir el tributo por parte del sujeto activo se inicia a partir del día siguiente de dicho lapso (dies ad quo) en el cuál empieza a correr también el periodo de prescripción, aquí yace la característica de la periodicidad del tributo, para generar el conteo del tiempo para prescribir.

- III. En materia de Impuesto Sobre La Renta, se debe señalar que se trata de un impuesto de liquidación anual, es decir, que grava los enriquecimientos obtenidos por un sujeto pasivo, conforme lo estable el Decreto, con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Impuesto Sobre La Renta (2015), del cual se puede hacer referencia a aquellas empresas que tienen un ejercicio económico regular que se corresponde con el calendario civil (del 01 de enero al 31 de diciembre), las cuales tienen como periodo para declarar y pagar el tributo hasta el 31 de marzo del año siguiente al que acaba de finalizar, lo cual permite que a partir del día siguiente nace el derecho de la administración tributaria de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y por lo tanto el lapso de prescripción.

Se debe destacar la importancia que tiene la autodeterminación y autoliquidación del tributo por parte del sujeto pasivo, para poder que se deba cumplir el periodo de seis (6) años para extinguir la obligación tributaria. En el caso de que se presente alguna declaración sustitutiva, mantiene este lapso de tiempo debido a que la administración tributaria, conoce el hecho imponible.

CAPÍTULO VIII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

La investigación que se desarrolló tuvo cabida en un estudio exhaustivo de la prescripción tributaria desde el punto de vista legal, doctrinario y jurisprudencial en decisiones en esta materia emanadas por el SENIAT Tributos Internos Mérida y sentencias de tribunales con competencia Contencioso Tributaria, en base a esto, se pudo indagar en la prescripción desde el derecho romano, su incorporación y auge en el marco del derecho civil venezolano hasta su concepción por el derecho tributario venezolano. En la investigación se exponen las incidencias en los cambios realizados vía ley habilitante al Código Orgánico Tributario en el 2014, de la cual se derivan las siguientes conclusiones:

- El sujeto activo de la obligación tributaria tiene mayores oportunidades para la exigibilidad de su derecho de crédito producto del alargue del plazo normal para prescribir un tributo a seis (6) años y excepcionalmente a diez (10) años en los casos estudiados previstos por el COT (2014), por lo cual, el contribuyente y/o responsable, debe tener presente que cada vez se hace más complejo la extinción de obligaciones tributarias por prescripción, más aun en materia de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, donde la actitud de la administración tributaria va en pro de exigir el cumplimiento de la deuda tributaria, por lo que en reiteradas oportunidades se puede originar hechos que acarreen en la suspensión o interrupción del lapso para prescribir.

- Es importante hacer mención a que los medios de comunicación electrónicos constituyen un modo válido para notificar cualquier acto administrativo al sujeto pasivo, es decir, a través del correo electrónico del sujeto pasivo que se ratifica ante la administración tributaria al momento de realizar cualquier trámite ante ella, puede ser enviada una notificación de un acto capaz de interrumpir la prescripción, trayendo como consecuencia que se deba iniciar el cómputo del lapso de prescripción de nuevo, a partir del día siguiente al hecho capaz de interrumpir.
- En cuanto a la suspensión que se genera a la prescripción producto de la interposición o uso de la vía recursiva (recurso jerárquico o recurso contencioso administrativo), es menester puntualizar el caso del silencio negativo de la administración tributaria, del cual se entiende, denegado el petitório hecho por parte del sujeto pasivo. Lo cual produce que el lapso de prescripción se detenga por 60 días y posteriormente si se inicia el conteo del periodo.
- En razón de lo anterior y de las diversas oportunidades que tiene el sujeto activo y pasivo desplegando conductas que afectan a la prescripción, se hace difícil la posibilidad de que una deuda tributaria prescriba.

Recomendaciones

- El sujeto pasivo debe tener presente la valoración correcta que hace la administración tributaria o un tribunal con competencia tributaria, por lo cual si no se cumplen los parámetros legales para la prescripción, el contribuyente y/o responsable debe buscar otro medio de extinción válido de pasivos tributarios.
- En cuanto a la administración tributaria se observan retrasos en los trámites para dar respuestas a solicitudes de prescripción, por lo que deberían mejorar los procesos internos.
- A los profesionales de la Contaduría Pública, para que se motiven a estudiar estos temas de gran interés, ya que en nuestro papel de asesores tributarios debemos mantener contacto con estas situaciones de orden legal.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (2013). Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas: Compilación.

Araujo Falcal, A. (1961). El hecho generador de la obligación tributaria. Ediciones de Palma. Buenos Aires.

Araujo Juárez, J. (1996). Principios generales del derecho administrativo formal. Segunda Edición. Valencia- Venezuela: Editorial Vadell Hermanos.

Balestrini Acuña, M. (2002). Como se elabora el proyecto de investigación. (6ta ed.) Caracas. BL Consultores Asociados, Servicio Editorial.

Burgos, R. (Comps). (2013). Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas. AVDT.

Calvo Ortega, R. (1997). Curso de Derecho Financiero (derecho tributario). Parte general. Madrid. Editorial Civitas.

Código Civil de Venezuela. (1982). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 2.990 Extraordinario del 26 de julio de 1982.

Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 Extraordinaria, de fecha 30 de diciembre de 1999.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. (2014). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014.

Giuliani Fonrouge, C. (1993). Derecho Financiero. (5ta ed.). Buenos Aires. Editorial Depalma.

Guastini, R. (1999). Estudios sobre la interpretación jurídica. (1ra ed.). Ciudad de México. Universidad Nacional Autónoma de México.

Hernández, R.; Fernández, C. y Baptista, P. (2010). Metodología de la Investigación. (2da ed.). México. Mc Graw Hill/Interamericana Editores.

Herrera, N. (2009). La prescripción de las acciones laborales en el marco de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999. Tesis de magíster scientiarum en derecho laboral, Universidad del Zulia, Maracaibo.

Hurtado, A. (1997). Lecciones de Derecho Romano. (12da ed.). Caracas. Editorial Buchivacoa.

Iturbe, M. (Comps). (2013). Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas. AVDT.

Lopez de Ceballos, R. (1966). Apuntaciones sobre la prescripción en materia de impuesto sobre la renta. Caracas. Italgráfica.

Maduro Luyando, E. (2011). Curso de Obligaciones Derecho Civil III. (13ra ed.). Caracas. Editorial Texto.

Marcano Balliache, V. (2003). Interrupción de la prescripción de la obligación jurídico-tributaria por efecto de la apertura del sumario administrativo. Tesis de especialista en derecho financiero, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas.

Mélich orsini, J. (2006). La prescripción extintiva y la caducidad. (2da ed.). Caracas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

Rojas de Escalona, B. (2010). Investigación cualitativa fundamentos y praxis. (2da ed.) Caracas. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.

Yozzia, G. (2013). Determinación de la consecuencia jurídica que genera la prescripción la prescripción de la obligación tributaria en materia sucesoral. Tesis de abogado, Universidad José Antonio Páez, San Diego.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2011). Manual de trabajos de grado de especialización, maestría y tesis doctorales. (4ta ed.). Caracas. UPEL.

Zambrano, F. (2008). Obligaciones. (3ra ed.). Caracas. Editorial Atenea.

ANEXOS

Ciudadano (a)

Presente.

Dada su reconocida formación y experticia en el área de XXXXXXXXXXXXX, ocurro a usted para solicitar su valiosa colaboración en la validación de los instrumentos de recolección de datos (guía de entrevista y guión de observación documental), a ser aplicados en la investigación intitulada: **LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA TRIBUTARIA: Un análisis de su procedencia a la luz del Código Orgánico Tributario (2014) y de las decisiones del SENIAT-Mérida.**

Anexo, se encuentra el detalle de la intencionalidad u objetivo general de la investigación, así como las intencionalidades u objetivos específicos. Igualmente, se anexan los instrumentos para la ejecución de la validación, tomando en cuenta las opciones valorativas siguientes: (1) Óptima; (2) Buena; (3) Regular; (4) Rechazable. Utilizar una "x" en la opción seleccionada. Los aspectos a tomar en cuenta son: la pertinencia, relevancia, construcción y precisión de cada ítem.

Expresando gratitud con anticipación,

Atentamente,

Gabriel V. Pereira M
Participante de la Especialización en Ciencias Contables
Mención Tributos-Área Rentas Internas
ULA - Mérida

Objetivos de la investigación

Objetivo General

Exponer las principales incidencias de las modificaciones del Código Orgánico Tributario (2014), en cuanto a la procedencia de la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias, según decisiones del SENIAT- Sector de Tributos Internos Mérida y decisiones judiciales con competencia contenciosa tributaria.

Objetivos Específicos

1. Identificar las normativas que en materia de prescripción extintiva rigen en Venezuela.
2. Describir el procedimiento a seguir para la prescripción extintiva, según ordenamiento jurídico tributario en Venezuela
3. Estudiar las motivaciones o fundamentos de las decisiones SENIAT- Sector de Tributos Internos Mérida y de las decisiones judiciales con competencia contenciosa tributaria, ante solicitudes de extinción de las obligaciones tributarias por prescripción, durante el periodo 2014-2016.
4. Analizar las principales incidencias de las modificaciones del nuevo Código Orgánico Tributario (2014), en cuanto a la prescripción de la obligación.

GUÍA DE ENTREVISTA

Esta guía de entrevista estructurada y de preguntas de respuesta abierta fue diseñada para ser aplicada a: tres (3) expertos académicos, dos (2) funcionarios del SENIAT, un (1) abogado experto en materia tributaria y un (1) contador público en libre ejercicio profesional. El propósito de este instrumento es recabar información relativa a las incidencias de las modificaciones en el Código Orgánico Tributario (2014), ante los cambios en el capítulo VI referente a la prescripción de la obligación tributaria.

PRIMERA PARTE- Datos del entrevistado

Nombre del experto _____

Profesión _____

Institución donde labora _____

Años de experiencia en el área tributaria _____

SEGUNDA PARTE

1. En materia de prescripción tributaria ¿Cuáles normas legislativas tiene conocimiento rigen en Venezuela?

2. Según su experticia describa ¿cómo aplica la prescripción como medio de extinción de la obligación tributaria en Venezuela?

3. De acuerdo a los casos sobre los cuales ha tenido noción ¿cuál ha sido procedimiento aplicado para la solicitud de la prescripción de la obligación tributaria en sede administrativa y sede judicial?

4. Según su criterio ¿cómo se efectúa el cómputo del lapso de prescripción de una obligación tributaria? (Caso: ISLR, IVA, Impuesto de Sucesiones, entre otros)

5. En los casos de los cuales tenga conocimiento ¿en cuáles circunstancias se origina la suspensión del cómputo del lapso de prescripción tributaria y cuáles considera usted son los efectos?

6. Según su experiencia en materia tributaria ¿qué circunstancias concurren para la interrupción de la prescripción tributaria y cuáles son sus principales consecuencias?

7. Según el Código Orgánico Tributario (2014) ¿Cuáles derechos u obligaciones considera usted no prescriben?

8. ¿Cuáles efectos se tienen para el contribuyente o responsable cuando se materializa la prescripción tributaria, según las disposiciones del nuevo Código Orgánico Tributario 2014?

9. Atendiendo a lo establecido en el nuevo Código Orgánico Tributario (2014), ¿Qué considera usted que extingue la prescripción: el derecho del acreedor a cobrar, la acción de la cual está dotada el mismo para intentar el cobro o la obligación que tiene el deudor?

10. Según dispositivos del Código Orgánico Tributario (2014), en caso de no proceder la prescripción extintiva ¿Qué efecto inmediato tendría el contribuyente y/o responsable de la obligación tributaria?

11. De acuerdo a establecido en el Código Orgánico Tributario (2014), en caso de ser negada la solicitud de prescripción tributaria, ¿bajo cuáles circunstancias puede el contribuyente y/o responsable intentar un recurso de revisión, jerárquico o contencioso tributario?

FIN DE LA ENTREVISTA

Instrumento de validación: Guía de entrevista

Objetivos de la investigación	Ítem	Escala Evaluativa			
		(4)Óptima	(3)Buena	(2)Regular	(1)Deficiente
1. Identificar las normativas que en materia de prescripción extintiva rigen en Venezuela.	1				
2. Describir el procedimiento a seguir para la prescripción extintiva, según ordenamiento jurídico tributario en Venezuela.	2				
	3				
3. Estudiar las motivaciones o fundamentos de las decisiones SENIAT- Sector de Tributos Internos Mérida y de las decisiones judiciales con competencia contenciosa tributaria, ante solicitudes de extinción de las obligaciones tributarias por prescripción, durante el periodo 2014-2016	4				
	5				
	6				
4. Analizar las principales incidencias de las modificaciones del nuevo Código Orgánico Tributario (2014), en cuanto a la prescripción de la obligación.	7				
	8				
	9				
	10				
	11				
Observaciones:					
Validado por:					
Firma del experto:					

Validación de la guía de entrevista
Apreciación Cualitativa

Criterios a Considerar	(4)Óptima	(3)Buena	(2)Regular	(1)Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la redacción				
Pertinencia de las categorías vinculadas a cada ítems con los objetivos de investigación				
Relevancia del contenido				
Factibilidad de la aplicación				

Observaciones:

Lugar y fecha de validación:
Validado por:
Firma:

GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

DATOS GENERALES DE LA OBSERVACIÓN	
Tipo de Documento	Denominación:

ASPECTOS ESPECÍFICOS A OBSERVAR	
ASPECTOS	TEXTO
<i>I. Fundamentos de la prescripción extintiva</i>	
<i>II. Procedimiento de prescripción extintiva</i>	
<i>III. Requerimientos para la procedencia de la prescripción extintiva</i>	
<i>IV. Principales efectos de las modificaciones del Código Orgánico Tributario en materia de prescripción extintiva</i>	