

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 47

*La
prescripción
tributaria
estudio comparativo
Ecuador -
países andinos*

Rosana Morales



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



La prescripción tributaria
estudio comparativo
Ecuador - países andinos

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 47

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR
Toledo N22-80 • Teléfonos: (593-2) 255 6405, 250 8150 • Fax: (593-2) 250 8156
Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador
E-mail: uasb@uasb.edu.ec • <http://www.uasb.edu.ec>

EDICIONES ABYA-YALA
Av. 12 de Octubre 1430 y Wilson • Teléfonos: (593-2) 256 2633, 250 6247
Fax: (593-2) 250 6255 • Apartado postal: 17-12-719 • Quito, Ecuador
E-mail: editorial@abyayala.org

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL
Roca E9-59 y Tamayo • Teléfonos: (593-2) 255 4358, 255 4558
Fax: (593-2) 256 6340 • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador
E-mail: cen@accessinter.net

Rosana Morales

La prescripción tributaria
estudio comparativo
Ecuador - países andinos



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



Quito, 2003

La prescripción tributaria
estudio comparativo Ecuador - países andinos
Rosana Morales Ordóñez

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 47

Primera edición:
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Ediciones Abya-Yala
Corporación Editora Nacional
Quito, diciembre 2003

Coordinación editorial:
Quinche Ortiz Crespo
Diseño gráfico y armado:
Jorge Ortega Jiménez
Cubierta:
Raúl Yépez
Impresión:
Impresiones Digitales Abya-Yala,
Isabel La Católica 381, Quito

ISBN: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
9978-19-001-5 (serie)
9978-19-075-9 (número 47)

ISBN: Ediciones Abya-Yala
9978-04-700-X (serie)
9978-22-366-5 (número 47)

ISBN: Corporación Editora Nacional
9978-84-250-0 (serie)
9978-84-344-2 (número 47)

Derechos de autor:
Inscripción: 019070
Depósito legal: 002582

Título original: *La prescripción de la obligación tributaria en el Ecuador
y en los países de la Comunidad Andina*

Tesis para la obtención del título de Magíster en Derecho
Programa de Maestría en Derecho, mención en Derecho Económico, 2002

Autora: *Rosana Morales Ordóñez*. (Correo e.: *rox_2399@hotmail.com*)

Tutor: *José Vicente Troya Jaramillo*

Código bibliográfico del Centro de Información: T-0194

Contenido

Capítulo I

Prescripción tributaria / 9

1. La prescripción del crédito tributario / 9
2. La prescripción en el ordenamiento jurídico ecuatoriano / 15
3. Caducidad / 28
4. Prescripción y caducidad / 30

Capítulo II

Interrupción de la prescripción de la obligación tributaria / 35

1. Causas de la interrupción de la prescripción en el Código Tributario / 37
2. Efectos de la interrupción de la prescripción tributaria / 43
3. Cómputo de los plazos / 44
4. Efectos de la prescripción del crédito tributario / 49

Capítulo III

Legislación comparada / 53

1. Prescripción / 53
2. Cómputo de los plazos de prescripción / 56
3. Interrupción de la prescripción / 58
4. Suspensión de la prescripción / 62
5. Declaración de la prescripción / 64

Conclusiones / 67

Bibliografía / 71

Universidad Andina Simón Bolívar / 73

Títulos de la Serie Magíster / 74

*A mis padres, que con su inmenso cariño
y apoyo incondicional, han hecho posible
la realización de esta investigación*

CAPÍTULO I

Prescripción tributaria

1. LA PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

La prescripción tributaria es una prescripción extintiva de relaciones obligacionales y constituye en sí misma, un hecho jurídico capaz de generar efectos jurídicos. Requiere para su existencia de la concurrencia de dos elementos generadores: el nacimiento de un derecho subjetivo dado por el silencio de la relación jurídica, entendida como la inactividad del sujeto activo de reclamar el valor adeudado por el sujeto pasivo y al mismo tiempo la falta de pago correspondiente a este último y, la falta de ejercicio de ese derecho en el plazo determinado por la ley; es decir, mantener la situación de silencio de la relación jurídica durante un período determinado por la propia ley, con el fin de que surta los efectos deseados.

La prescripción tributaria se refiere concretamente a la deuda tributaria y por ende, al crédito tributario del cuál la administración es titular. Es importante recalcar que la prescripción es un modo anormal de extinguir la obligación tributaria y consecuentemente el crédito tributario y, frustra el interés de la administración de obtener valores debidos determinados a través de la ley.

Catalina García Vizcaíno, toma a Savigny, quién explicaba que «la prescripción tiene lugar cuando perece un derecho de acción porque el titular descuida ejercitarlo en un cierto plazo». Savigny¹ menciona también cuatro motivos que dan origen a la prescripción y que justifican su relación con los principios del derecho tributario, particularmente con el de igualdad y seguridad jurídica:

1. La necesidad de fijar las relaciones inciertas de derecho susceptibles de dudas y de controversia, encerrando dicha incertidumbre en un lapso determinado.
2. La presumida extinción del derecho que la acción protege, puesto que no es verosímil que el titular del derecho hubiese descuidado tan largo

1. Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1999, p. 377.

tiempo el ejercitar su acción, si el derecho mismo no se hubiese extinguido de un modo cualquiera, por más que no exista la prueba de ello.

3. El castigo de la negligencia del acreedor.
4. El plazo de prescripción brinda certeza jurídica, teniendo en cuenta los hechos que pueden socavar las pruebas de derecho, siendo necesario mantener la paz pública, proporcionando seguridad y estabilidad jurídica.

Cabe también mencionar la relación que tiene la prescripción tributaria con las máximas antiguas: «*jura civilia succurrunt diligentibus et non durmientibus*» (si el acreedor es negligente, pierde su derecho) e «*introducitur est odium negligentiae, non favore praescribentis*» (la prescripción se introdujo mas bien en contra de la negligencia que a favor de quien prescribe), pues estas fueron su fundamento inicial.

Exigibilidad del crédito tributario

Para empezar, quiero remitirme al hecho de que la obligación tributaria nace una vez acaecido el hecho generador del tributo, es decir, una vez que se cumple el presupuesto establecido por la ley que describe una situación concreta. Una vez cumplido el presupuesto, se origina el nacimiento de la deuda u obligación tributaria, pero ello no significa que también nace el derecho que tiene la administración tributaria para cobrar los valores debidos, como veremos más adelante.

Las leyes tributarias se encargan de regular el conjunto de deberes y derechos que surgen para los sujetos de la relación tributaria, desde que la obligación tributaria se vuelve exigible; pero, hay que considerar que para que una obligación sea exigible debe tener dos elementos esenciales: ser líquida y ser determinada en el ejercicio de sus deberes por el sujeto pasivo o por la administración tributaria en cumplimiento de su facultad determinadora.

La exigibilidad es un elemento importante, ya que de esta depende que la prescripción empiece a transcurrir; por lo general, una obligación tributaria es exigible desde el momento en que la ley así lo establece. Por esto, es importante diferenciar entre lo que es el nacimiento de la obligación tributaria de lo que es la exigibilidad, a partir de la cuál empezarán a computarse los plazos de prescripción respectivos.

El art. 17 del Código Tributario señala: «*Nacimiento. La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la Ley para configurar el tributo*».

El art. 18 del Código Tributario determina:

Art. 18. Exigibilidad. La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la Ley señale para el efecto.

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

1a. Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2a. Cuando por mandato legal corresponda a la Administración Tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

Del contenido de estos artículos, podemos destacar claramente que una obligación tributaria es exigible desde cuando la ley así lo determina y no desde el momento en que se cumple el hecho generador determinado en la ley como erróneamente se suele confundir; es decir, que el sujeto activo de la obligación tributaria no adquiere el derecho a ejercitar la acción de cobro sino hasta cuando esta se vuelve exigible.

Si la determinación la realiza el sujeto pasivo en cumplimiento de sus deberes como contribuyente, presentará las declaraciones correspondientes dentro de los plazos establecidos por las leyes tributarias y, la obligación contenida en ellas se vuelve exigible desde el momento en que vence el plazo fijado en la ley para la presentación de la declaración correspondiente.

Si la determinación es efectuada por el sujeto activo, en ejercicio de las facultades concedidas por la propia ley, entonces se presenta un problema de interpretación y aplicación de la norma tributaria que regula este aspecto, como veremos a continuación.

El art. 54 del Código Tributario en su tercer inciso establece:

En el caso de que la Administración Tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado. (El subrayado es mío).

Como se puede apreciar del tercer inciso del art. 54 anteriormente citado, hay tres casos a partir de los cuáles empieza a correr la prescripción:

- a) Cuando el acto de determinación se vuelva firme.
- b) Cuando la resolución administrativa que ponga fin a un reclamo planteado contra el acto determinativo, cause ejecutoria.
- c) Cuando una sentencia judicial que ponga fin a una impugnación planteada contra el acto determinativo, se ejecutorie.

Un proceso determinativo comprende una serie de pasos para llegar al resultado final, como se desprende del art. 68 del Código Tributario que señala:

Facultad Determinadora. La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la Administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

Es necesario referirnos a los arts. 83 y 84 del Código Tributario para aplicar correctamente el art. 54 que nos habla de los plazos de prescripción, así tenemos:

Art. 83. Actos Firmes. Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la Ley señala.

Art. 84. Actos Ejecutoriados. Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en Resoluciones de la Administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.

Así por ejemplo, las actas de fiscalización son actos administrativos que producen obligaciones para los sujetos pasivos, pues son el resultado de un proceso de determinación realizado por el sujeto activo en forma detallada y responsable.

Las actas reflejan el resultado de la determinación, es decir, establecen una diferencia a pagar a la administración tributaria, ya sea por que el sujeto pasivo realizó su declaración en forma incompleta o porque no la presentó. También puede suceder que las actas de fiscalización reflejen un resultado a favor del sujeto pasivo, aunque en la práctica no es lo común. En estos casos, la prescripción empieza a correr desde que el acta de fiscalización se vuelve firme, según nuestro Código Tributario, 20 días después de notificadas, así, el primer inciso del art. 110 del Código Tributario establece:*

* Concordancia con el art. 83 del Código Tributario.

Art. 110. Reclamantes. Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.

También, como mencioné anteriormente, es posible interponer reclamo o recurso contra un acto administrativo, caso en el cuál, la obligación tributaria será exigible desde el momento en que la resolución respectiva cause ejecutoria,* es decir, a los 20 días de notificada como lo señala el art. 110 del Código Tributario; siempre y cuando el sujeto pasivo no haya presentado un recurso contra esa resolución por creerse perjudicado con ella, siguiendo las disposiciones legales aplicables al caso. Opera de la misma forma, cuando existe una sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Ahora, y con el afán de tratar brevemente lo que ocurre en el ámbito aduanero tenemos las siguientes disposiciones referentes al nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias:

La Ley Orgánica de Aduanas en su art. 13 señala: «Nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera. La Obligación Tributaria Aduanera, en el caso de los impuestos, nace al momento de la aceptación de la declaración por la administración aduanera; en el de las tasas, nace por la utilización del respectivo servicio aduanero».

El art. 16 de la misma Ley al referirse a la exigibilidad dispone:

Exigibilidad de la Obligación Tributaria Aduanera. Los tributos aduaneros son exigibles:

a) En caso de impuestos:

1. En la autoliquidación, desde el día hábil siguiente a la fecha en que se aceptó la declaración;

2. En la rectificación de tributos, a partir del día hábil siguiente al de su notificación; y,

b) En el caso de las tasas, desde la fecha en que se prestó efectivamente el servicio.

En lo que se refiere a tributos aduaneros, podemos darnos cuenta que el nacimiento de estos tributos difiere del nacimiento de los tributos fiscales ya analizados, puesto que estos últimos nacen cuando se configura el presupuesto establecido en la ley para la configuración del tributo y no cuando la declaración es efectuada, siendo exigibles desde el vencimiento del plazo pa-

* Concordancia con el art. 84 del Código Tributario.

ra declarar y no desde el día hábil siguiente al de la aceptación por la administración, como sucede en el ámbito aduanero.

La Corte Suprema de Justicia, en el Juicio de prescripción de títulos No. 22-2002 en contra de la Corporación Aduanera Ecuatoriana de Manta, casa la sentencia expedida el 17 de diciembre de 2001 por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 y declara que no se ha producido la prescripción de la acción de la Administración para cobrar las obligaciones tributarias en cuestión, haciendo las siguientes consideraciones: (solo citaré las que son pertinentes para el tema desarrollado):

En el SEGUNDO considerando señala: «... que el plazo de prescripción de la obligación tributaria se cuenta desde la fecha de exigibilidad de la autoliquidación o de la rectificación firme o ejecutoriada; que nunca se presentó a la Aduana el documento único de importación del buque; que el documento único que el actor adjuntó a la demanda no demuestra que los impuestos fueron liquidados; que no se cumplieron las exigencias que determina la Ley para que se cuente y se cumpla el plazo de prescripción; que debió haberse enviado el caso al Ministerio Público para que se inicie la investigación del ilícito que pudo haberse cometido; que no es de competencia de la Sala Juzgadora reconocer en sentencia la propiedad del vehículo ingresado ilegalmente; que dicha Sala mal cabría que acepte el Documento Único de Importación presentado, pues, no contiene los datos sobre el país de procedencia, certificado de origen, fecha de llegada, determinación de la base imponible, valor CIF, etc.; que la Sala Juzgadora no podía pasar por las afirmaciones del actor so pretexto que la Administración no envió copia del documento solicitado, una vez que el mismo obra en los autos; que al actor correspondía probar los hechos con la presentación del Documento Único de Importación debidamente expedido y aceptado por la Aduana; que debe aplicarse preferentemente la Ley Orgánica de Aduanas al caso, pues, por su carácter de orgánica, y porque es especial y posterior, prevalece sobre otras de carácter ordinario.....»; El actor en el escrito de contestación sostiene que al presentar la demanda adjuntó el Documento Único de Importación No. F0083959 de 28 de mayo de 1998 así como la Carta de Venta, la autorización previa del Ministerio de Defensa, y otros documentos pertinentes al caso; que ha quedado demostrado que el buque TROPIC SUN se encontraba en el país por más de tres años a la fecha en que se presentó la demanda de prescripción; que a falta de contestación de la Administración se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que este presente; que la falta de contestación de la Administración al escrito presentado a fs. 39 comporta una aceptación tácita; que las obligaciones tributarias aduaneras según el art. 23 de la Ley Orgánica de Aduanas prescriben a los tres años a diferencia de lo que establece el Código Tributario, cuyo plazo de prescripción de cinco años es aplicable a otro tipo de tributos; y, que habiéndose producido la prescripción debe desecharse el recurso interpuesto».

En el QUINTO considerando la Corte Suprema de Justicia determina: «*La prescripción de las obligaciones tributarias en el fuero aduanero se rige por las disposiciones de la Ley Orgánica de Aduanas y sólo supletoriamente por el Código Tributario (Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Aduanas de 1994) El art. 17 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1994, dice: 'Art. 17 Prescripción. La acción de la aduana para cobrar las obligaciones tributarias, así como la acción de pago indebido del contribuyente, prescriben en el plazo de tres años contados desde la fecha de la autoliquidación o de la liquidación de oficio firme o ejecutoriada o del pago, en su caso'. Se infiere de la norma transcrita que para que comience a correr el plazo de prescripción se requiere que se hayan dado alternativamente dos supuestos, que se haya efectuado la autoliquidación por el importador o que exista una liquidación efectuada por la Administración que se encuentre firme o ejecutoriada. Este mandato tiene congruencia con dos cuestiones propias del fuero aduanero, cuales son, que la Aduana tiene el derecho de prenda legal para el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras y que sin perjuicio de la obligación de efectuar la declaración aduanera, la Administración puede proceder a la verificación y fiscalización correspondientes. Los documentos que se adjuntan a la demanda el DUI mencionado, el BILL OF SALE, la Autorización Previa para Importación expedida por el Banco Central, los documentos de la Armada del Ecuador, así como los que obran en el proceso respecto de la inspección del barco no demuestran que se cumplieron los requisitos aludidos imprescindibles para que comience a correr el plazo de prescripción. La carga de la prueba correspondía al actor, quién debía demostrar que se cumplieron los requisitos del art. 17 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1994. No es dable aplicar el inciso final del art. 285 del Código Tributario que prevé se hará mérito de las afirmaciones de parte interesada cuando los funcionarios no remitan la documentación que reposa en los archivos de la administración, cuando la misma obra de autos. De lo analizado se concluye que por no haber comenzado a decurrir el plazo de tres años, no llegó a operar la prescripción alegada».*

Es importante tener presente que el nacimiento y la exigibilidad de las obligaciones tributarias son dos momentos distintos, lo cuál incide en el cómputo de los plazos de prescripción, como podemos darnos cuenta de la lectura del juicio citado precedentemente.

2. LA PRESCRIPCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO

La prescripción en el Código Tributario aparece regulada en el art. 54 desde una perspectiva que considera exclusivamente al sujeto activo de la re-

lación tributaria, es decir, a la administración tributaria, puesto que el derecho tributario tiene por objeto el derecho que tiene esta para ejercitar la acción de cobro y exigir el pago de las deudas.

El art. 36 también se refiere a la prescripción como un modo de extinción de las obligaciones tributarias, de una forma más general señala:

Modos de Extinción. La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos: 1. Solución o pago; 2. Compensación; 3. Confusión; 4. Remisión; y, 5. Prescripción. (El subrayado es mío).

Considero que antes de entrar en la materia objeto de esta investigación, es importante hacer un breve acercamiento a la figura de la prescripción extintiva en el derecho civil así como profundizar en la naturaleza del Instituto de la Prescripción Tributaria, que como se verá posteriormente es el tópico medular en torno al cuál se desarrollan los temas tratados.

Prescripción extintiva en el Derecho Civil

La prescripción es un concepto específico del derecho civil, puesto que ahí es donde surgió por vez primera y, según las necesidades de las ramas del derecho, se ha ido integrando con matices peculiares en la normativa tributaria, administrativa, penal, etc.

No se puede decir que la prescripción es un concepto jurídico general que tiene una conformación uniforme en los distintos sectores jurídicos en que se aplica. Así, Ferreiro Lapatza² señala que la prescripción de la obligación tributaria, responde al mismo fundamento y sirve al mismo principio que la prescripción en general, pero que lleva ciertos matices diferenciadores.

En esencia, la prescripción extintiva en derecho civil, es la pérdida del derecho para ejercer determinadas acciones, por el transcurso del tiempo; así como en derecho tributario es la pérdida de la acción de cobro de la deuda tributaria que tiene la administración tributaria por haberse extinguido la obligación tributaria por el transcurso del tiempo. Ambas prescripciones denotan la pérdida de derechos por el transcurso del tiempo, sin embargo se aplican sobre distintos objetos y por eso es que la prescripción tributaria adquiere diversos matices no encontrados en materia civil.

En materia civil, la prescripción extintiva está sustentada en la figura del abandono por el acreedor, que provoca como efecto la pérdida del dere-

2. José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 342.

cho, por lo cuál su aplicación es restrictiva y este proceder cauteloso deriva de la esencia de las relaciones sometidas al derecho civil, donde prima la voluntad de las partes y las relaciones que se entablan son netamente consensuales. Es por esta razón que la prescripción debe ser pedida por quién pretende beneficiarse de ella, en orden a obtener el mantenimiento o pérdida de su derecho.

Escribano López E., señala que la prescripción es un instituto jurídico tributario de características heterogéneas respecto del derecho civil y, que condiciona el ejercicio de las facultades y los derechos al paso del tiempo, sancionando la conducta negligente de la administración o del administrado por exigencias del principio de seguridad jurídica.³

El art. 2416 del Código Civil establece:

Prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos; por haberse poseído las cosas, o no haberse ejercido dichas acciones y derechos, durante cierto tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Una acción o derecho se dice que prescribe cuando se extingue por la prescripción.

Naturaleza de la prescripción tributaria

Para hablar de la naturaleza del Instituto de la Prescripción Tributaria es indispensable recurrir a la naturaleza del derecho tributario, puesto que es una figura que a pesar de haber surgido en el derecho civil, se aplica en diversos ámbitos del derecho, como el tributario.

Existen dos corrientes que sustentan el tema de la naturaleza de la prescripción tributaria, una a la que me adhiero que considera que esta es una institución del derecho público, y como tal, adquiere sus caracteres; y otra que trata a la prescripción como una figura del derecho privado.

Ferreiro Lapatza considera que

el carácter público de la prescripción tributaria, se concreta en las facultades de la Administración acreedora para hacer efectivo el crédito tributario, facultades que exceden de las atribuidas por el ordenamiento al acreedor particular y que confieren ejecutividad inmediata al acto administrativo de gestión tributaria, así como la posibilidad de ejecutarlo por si misma, sin necesidad de acudir a los Tribunales.⁴

3. Adriana Fabiola Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 35.
4. José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., p. 342.

Para M. Cortés Domínguez,

la prescripción en el ámbito tributario, se produce como consecuencia del incumplimiento de la ley por parte de la Administración, por lo cuál no es lógico, que tal incumplimiento permita acumular ilimitadamente deudas tributarias.⁵

Es importante tratar algunos aspectos, como el fin de los tributos, el vínculo que se establece entre las partes de la relación tributaria, la obligatoriedad de los tributos entre otras cosas, para establecer la naturaleza de la prescripción tributaria.

Los tributos son percibidos por el Estado en base a su potestad de imperio y por razones de solidaridad, puesto que los tributos son expresión de soberanía, de la cuál es titular el pueblo, pero que también se justifica por la pertenencia del individuo a la colectividad.⁶ Es preciso que cada ciudadano colabore al progreso material de la sociedad, puesto que el Estado requiere el cumplimiento de los deberes inderogables de solidaridad política, económica y social. Se dice que existen razones de orden social para exigir tributos porque es coherente que exista un sacrificio proporcional a las riquezas de los individuos en beneficio de la colectividad; mientras que los ingresos en derecho privado son debidos en virtud de un negocio jurídico privado celebrado entre las partes. De ahí, que en el derecho privado tiene prevalencia la voluntad de las partes, ya que estas celebran contratos y adquieren obligaciones voluntariamente, utilizando la libertad en todos sus actos y, responsabilizándose por ellos.

Por otro lado, en el derecho tributario, que es una de las ramas del derecho público, la relación que se establece no es consensual, sino, es una relación impuesta unilateralmente a favor de una parte de la relación: el Estado y, que en caso de no ser cumplida, puede utilizarse la coacción para obtener la satisfacción de la obligación tributaria. Esto, se deriva principalmente de las fuentes que tiene el derecho público y el derecho privado, como sabemos, en el derecho público la fuente inmediata de todas las obligaciones y derechos es la Ley, así como también instrumentos equivalentes como las ordenanzas para contribuciones especiales y tasas creadas por entes seccionales como los municipios y, nada puede hacerse si no está expresamente estipulado en ellos; mientras que en el derecho privado la fuente principal es la voluntad de las partes intervinientes en la relación privada, por esto es que en el derecho público se hace uso de la fuerza o coacción para obtener el cumplimiento, en

5. Ramón Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1994.

6. Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 7.

tanto que en el derecho privado es suficiente que las partes lleguen a un acuerdo beneficioso para ambas extrajudicialmente o a través de los órganos de justicia por impulso de una de las partes afectadas. Es oportuno recordar, que las obligaciones con carácter público, como las tributarias, son exigibles UNILATERALMENTE, mientras que las obligaciones contraídas a la luz del derecho privado son exigibles BILATERALMENTE.

El derecho tributario tiene como objeto principal la recaudación de tributos, la misma que está expresamente regulada por las leyes tributarias y, cuya finalidad principal es la obtención de ingresos en beneficio del Estado y de la colectividad sometida a este.

Los ingresos tributarios, además de ser ingresos públicos que sirven para financiar los gastos del Estado como educación, salud, obras públicas, servicios públicos; tienen una finalidad extrafiscal, por ejemplo el promover el ahorro o incentivar las exportaciones entre otros, así lo establece el art. 256 de la Constitución Política del Ecuador:

El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

Después de toda esta argumentación, considero que la prescripción tributaria es de naturaleza absolutamente pública, pues su aplicación se da dentro del derecho tributario que tiene por finalidad principal la recaudación de tributos para financiamiento del Estado y beneficio de la sociedad considerada como una unidad.

En mi parecer, los esquemas explicativos de la prescripción en el derecho privado, no pueden trasladarse al derecho tributario, debido a que esta debe adaptarse a los principios del derecho público, que consideran los intereses de la colectividad. Es por esto, que las potestades administrativas otorgadas por la Ley y derivadas del tributo, deben ser ejercitadas al servicio de los intereses generales y no al servicio del propio aparato administrativo.

Una vez establecida la naturaleza pública de la prescripción, quiero citar el inciso cuarto del art. 54 del Código Tributario, que trata a la prescripción como una figura del Derecho Privado: «*La prescripción debe ser alegada expresamente por quién pretende beneficiarse de ella, el Juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio*», norma que establece expresa-

mente que la prescripción debe ser alegada a petición de la parte que pretenda beneficiarse de ella y no podrá ser declarada ipso iure.⁷

Sin embargo, antes de que se incluya este inciso en el Código Tributario, no existía norma expresa al respecto, sino, una jurisprudencia con carácter obligatorio que tenía un contenido absolutamente contrario al que se le ha dado en la actualidad a este inciso, y que es coherente con el carácter que adquiere la prescripción en el derecho público: «*La prescripción en derecho tributario es de orden público y debe declararse aún de oficio tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley para el efecto, ...*»⁸

Fernando Pérez Royo considera que la prescripción debe declararse de oficio, sin necesidad de que sea invocada o excepcionada por el sujeto pasivo. Afirma, que este es uno de los rasgos característicos de la prescripción en derecho tributario, siendo por lo tanto coherente con las características de la función tributaria.⁹

Después de este análisis podemos darnos cuenta que la prescripción tributaria está fundamentada como ya habíamos mencionado, en las máximas antiguas «*jura civilia succurrunt diligentibus et non durmientibus*» (si el acreedor es negligente, pierde su derecho) e «*introducitur odium negligentiae, non favore praescribentis*» (la prescripción se introdujo mas bien en contra de la negligencia que a favor de quien prescribe).

Ante esta situación, debo resaltar que el derecho tributario tiene principios propios que dan las pautas rectoras que deben adoptar todas sus leyes, reglamentos y demás normativa legal y por este motivo considero que el cuarto inciso del art. 54 del Código Tributario se encuentra en absoluta contradicción con el principio de igualdad, el que propugna entre otras cosas que no se debe conceder privilegios ni tratos diferenciados en situaciones jurídicas si-

7. La expresión «ipso jure» es ambigua, de modo que ello explica que algunos autores afirmen esa eficacia con respecto a la prescripción y otros la nieguen, no obstante la falta de discrepancia acerca del efectivo funcionamiento del instituto. «Es que cuando unos dicen que la prescripción no actúa de pleno derecho, piensan en que requiere la alegación del interesado, pues no es declarable de oficio. Y cuando los otros afirman que sí actúa de pleno derecho, no contradicen la necesidad de que sea alegada por el interesado, ni la imposibilidad de que se la declare de oficio, sino que atribuyen a la expresión 'ipso jure' otro sentido: el de que la eficiencia de la prescripción no reside en la sentencia o resolución que la declara, sino en los hechos que, según la ley, tienen la virtualidad de producir el efecto desgastador inherente a la prescripción» (Jorge Joaquín Llambías, *Obligaciones*, tomo III, 3a. ed., Buenos Aires, Perrot, 1977, p. 472).

8. R.O. 14, 30-VIII-79.

9. Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, 8a. ed., Madrid, Civitas, 1998, p. 263.

milares y en situaciones económicas iguales y, por otro lado, también regula la relación administración tributaria / contribuyente.

Tanto la administración tributaria como el contribuyente, se encuentran sometidos a la Ley y se encuentran en la misma situación jurídica, aunque en diferentes posiciones, por lo que ninguno debe tener privilegio alguno frente al otro; es por esta razón que existen los principios, para proteger los derechos e intereses de cada parte, ya que si estos no existieran, podrían presentarse arbitrariedades por parte de la administración tributaria en perjuicio de los contribuyentes, por ostentar la calidad de sujeto activo o acreedor de los tributos determinados en la Ley.

Sergio Francisco de la Garza sostiene que el fundamento de la prescripción fiscal es la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos.¹⁰

Las leyes están para que se cumplan y los principios para determinar el marco dentro del cuál deben expedirse las leyes tanto en su alcance como en su contenido, es por esto, que si el art. 54 del Código Tributario establece los plazos de prescripción de la acción de cobro que tiene la administración tributaria y en un momento determinado estos plazos se cumplen y se produce la prescripción, la administración tributaria debe declarar de oficio el hecho jurídico acaecido, puesto que entre otras razones, por eso se determinan plazos específicos de prescripción, sino, cuál sería su sentido? No es posible que se deba esperar a que el contribuyente sea quien solicite que se declare la prescripción, pues esto refleja que la administración tributaria no ha ejercido la acción de cobro durante el tiempo establecido, por apatía, ineficacia o cualquier otra razón y que en el fondo, con una disposición de este tipo, se está tratando de proteger de las consecuencias de sus propios errores cometidos por negligencia, que de haber actuado a tiempo evitaría que se dejen de percibir los tributos debidos, en virtud de una obligación tributaria que no habría prescrito.

Esta disposición en mi opinión es arbitraria y denota claramente un abuso de parte de la administración tributaria, con motivo de su calidad de sujeto activo de la relación. Si al contrario, se establece que la prescripción pueda ser declarada de oficio o a petición de parte interesada, la propia administración tributaria invertiría menos tiempo en perseguir el pago de obligaciones prescritas. Es importante tener en cuenta que la prescripción no corre cuando se está discutiendo a nivel administrativo la determinación de la obligación tributaria, como correctamente lo establece la jurisprudencia del 30 de agosto de 1979; sin embargo se dan casos en que lo que se está discutiendo

10. Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa S.A., 1994, p. 632.

son obligaciones ya prescritas, que no se las declara así por que el sujeto pasivo no lo ha alegado expresamente, a pesar de que por el transcurso del tiempo establecido en la ley, ya no existe tal obligación. En este último caso, la administración tributaria ha destinado tiempo, personal, dinero y demás activos que posee, para conseguir cobrar una deuda prescrita, en lugar de haber destinado estos recursos para otros fines más relevantes y con justa causa.

La prescripción existe para dar seguridad jurídica a los sujetos de la relación, ya que si fuera de otra manera, los créditos tributarios se acumularían y en un determinado momento rebasarían la capacidad del sujeto pasivo para satisfacer sus obligaciones tributarias. Y, como ya mencioné, se estaría alentando a la administración tributaria a continuar incumpliendo con su gestión, al no ejecutar las labores inherentes a su función como ente recaudador en uso de su derecho de cobro y como ente fiscalizador en uso de su facultad determinadora.

Ámbito de aplicación de la prescripción en el Código Tributario Ecuatoriano

El Código Tributario Ecuatoriano se refiere a la prescripción básicamente en dos situaciones claramente diferenciables, una de las cuales no entra en el ámbito que trata este trabajo de investigación, así tenemos:

El art. 54 del Código Tributario establece en su primer y segundo inciso:

La acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

Ya hemos citado anteriormente los incisos tercero y cuarto del art. 54, que se refieren a los plazos de prescripción cuando la administración ha procedido a determinar una obligación que debe ser satisfecha y por otro lado, se alude a que la prescripción debe ser alegada por quién pretenda beneficiarse de ella.

El art. 142 del Código Tributario señala que «*La Administración podrá rectificar en cualquier tiempo, dentro de los plazos de prescripción, los errores aritméticos de cálculo en que hubiere incurrido en actos de determinación o en sus resoluciones*».

Ahora, el art. 324 del Código Tributario, se refiere al tema de prescripción que no es objeto de esta investigación, pues no se refiere a la prescripción del crédito tributario, sin embargo y a manera informativa, lo voy a citar:

Procedencia y Prescripción. Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quién se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, solo podrá exigirse la devolución a la Administración Tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error.

La acción de pago indebido prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso.

En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado ante la justicia ordinaria, conforme lo previsto en el art. 25.

La Corte Suprema de Justicia, en el Juicio de Excepciones contra el Director del Servicio de Rentas Internas emite el Fallo No. 97-93, el mismo que, fue publicado en el Registro Oficial No. 155 de 24 de marzo de 1999, se pronuncia de la siguiente manera:

VISTOS: El gerente de «FÁBRICA DE HILADOS Y TEJIDOS SAN MIGUEL C.A.» el 2 de febrero de 1989 propone recurso de casación en contra de la sentencia expedida el 25 de enero del propio año por la Tercera Sala del Tribunal Fiscal dentro del juicio No. 10983-2803 de excepciones a la coactiva propuesto en contra del Director General de Rentas y del Jefe Provincial de Recaudaciones de Pichincha. Habiéndose concedido el recurso lo ha fundamentado la Empresa el 27 de febrero del propio año de 1989, y ha dado contestación a dicha fundamentación el Procurador de la Autoridad Fiscal, mediante escrito de 6 de mayo de 1998. Todo en conformidad a los artículos 331 y 332 del Código Tributario aplicables al caso. Pedidos los autos para resolver se considera: PRIMERO. La Sala es competente para conocer el recurso, en conformidad a lo previsto en el inciso segundo de la Disposición Transitoria Décimo Sexta de la Ley No. 20 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 93 de 23 de diciembre de 1992. SEGUNDO. La Empresa basa el recurso en las causales previstas en los numerales 3, 4 y 5 del art. 329 del Código Tributario y en el numeral 8 de la sentencia de casación emitida el 22 de mayo de 1978, caso Julia Esther Sarmiento, publicada en el Registro Oficial 605 de 12 de junio de 1978. En el escrito de fundamentación sostiene que al expedirse la sentencia se ha violado la disposición del inciso primero del art. 54 del Código Tributario que manda contar la prescripción desde la fecha de exigibilidad de la obligación tributaria y no desde la fecha de notificación del título de crédito. Así

*mismo alega que se ha violado el ordinal 2' del art. 18 del Código Tributario que prevé que la exigibilidad de la obligación tributarla en el caso que corresponda determinarla a la administración, corre desde el día siguiente a la notificación de dicha determinación. Arguye que en la sentencia se sostiene una tesis violatoria de la disposición consignada en el inciso primero del art. 94 del Código Tributario la cual contempla que la caducidad opera ipso jure sin que se requiera pronunciamiento previo, ni menos reclamo administrativo o impugnación. Al concluir la fundamentación pide que se acepte el recurso y se revoque la sentencia del Tribunal Fiscal. El Procurador de la Autoridad Fiscal, en la contestación de 6 de mayo de 1999, de modo general, afirma que la sentencia de 25 de enero de 1989 está ajustada a derecho y que no se han violado las disposiciones que cita la recurrente razón por la cual solicita se deseché el recurso de casación interpuesto. TERCERO. Para la debida comprensión del caso es necesario tener en cuenta lo siguiente: el 20 de marzo de 1978 la Empresa presenta la declaración de impuesto a la Renta por el ejercicio 1977, fs. 13, la administración, por dicho ejercicio, el 30 de septiembre de 1981 levanta el Acta de Fiscalización No. 03.0.2452 en la que establece una diferencia a pagar de S/. 85 572,56, fs. 17 a 21 de los autos; y, en base a dicha Acta la Dirección General de Rentas emite el título de crédito que obra a fs. 4 que constituye el antecedente para el procedimiento coactivo. En conformidad a la norma primera del art. 19 del Código Tributario, cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, disposición aplicable al caso, la obligación tributaria es exigible desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva. En conformidad con el art. 86 de la Ley de impuesto a la Renta vigente para el ejercicio 1977, las declaraciones debían presentarse hasta el 31 de marzo del año siguiente, vale decir, hasta el 31 de marzo de 1978. El inciso primero del art. 54 del Código Tributario dispone que la acción de cobro de los créditos tributarios, sus intereses y sus multas prescribe en el plazo de cinco años desde que fueron exigibles. Aplicando esta norma, se encuentra que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1 de abril de 1978 y se completó el 1 de abril de 1983. El auto de pago que podía haber interrumpido la prescripción fue citado el 25 de febrero de 1987, según lo afirma la empresa en el libelo de demanda, fs. 7 de los autos, y según así lo reconoce la sentencia en el considerando cuarto. En consecuencia de lo expuesto, se infiere que ha operado la prescripción, pues, desde la fecha de exigibilidad de la obligación tributaria ha transcurrido con exceso el plazo de cinco años aludido, sin que se haya producido la interrupción. Al no ser necesario efectuar otras consideraciones, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY acepta el recurso interpuesto en contra de la sentencia' expedida por la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de 25 de enero de 1989, a las 9:00 hs y **declara que ha operado la prescripción de la obligación tributarla respectiva.** (El subrayado es mío).*

En la Ley Orgánica de Aduanas, el art. 23 se refiere a la prescripción en los siguientes términos:

Prescripción. La acción de la administración aduanera para cobrar las obligaciones tributarias, así como la acción de pago indebido del contribuyente, prescriben en el plazo de tres años contados desde la fecha de exigibilidad de la autoliquidación o de la rectificación de tributos firme o ejecutoria-da, o del pago, en su caso.

La prescripción de las acciones de cobro de las obligaciones tributarias aduaneras será declarada por el Juez Fiscal de oficio o a petición de parte conforme a las normas del Código Tributario.

La Ley Orgánica de Aduanas, a diferencia del Código Tributario concede el mismo plazo de prescripción tanto a la acción de cobro de las obligaciones tributarias como a la acción de pago indebido, contado desde la fecha de exigibilidad, es decir desde el día hábil siguiente al de la aceptación de la autoliquidación o rectificación de tributos si es el caso o desde el día del pago.

Así también, considera que la prescripción debe ser alegada de oficio por el juez fiscal o a petición de la parte interesada, según las normas del Código Tributario; sin embargo, el Código Tributario solo admite la prescripción solicitada expresamente por la parte que pretende beneficiarse por ella, esto es, los sujetos pasivos.

Casos prácticos

Los casos expuestos a continuación son reales y se presentaron ante la Administración Tributaria Ecuatoriana en forma de Recurso de Revisión:

Con fecha 22 de julio de 2002, mediante Resolución No. 00491 emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, se niega el reclamo administrativo puesto que XXX CIA. LTDA., no cumplió con la obligación de pagar el Impuesto al Patrimonio de las Sociedades vigente únicamente para el ejercicio de 1999.

Con fecha 20 de agosto de 2002, el Ing. RTY, en calidad de Representante Legal de la compañía XXX CIA. LTDA., amparado en lo que disponen los arts. 139 y siguientes del Código Tributario, interpone Recurso de Revisión a la Resolución No. 00491 de 22 de julio de 2002 y solicita que se deje sin efecto la Resolución y la Liquidación de Pago por Diferencias No. CE-EO-MV-003, así como las multas impuestas en la misma resolución.

El recurrente argumenta que ya demostró a través del Recibo Múltiple de Pagos Tributarios No. A00008511, que su representada canceló en el ejercicio de 1999 por Impuesto de Capital, la suma de \$/ 1 677 654 y que el Direc-

tor Regional del Litoral Sur no consideró este documento como prueba, ordenando que se vuelva a cobrar el valor correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio de las Sociedades.

El recurrente confunde el Impuesto sobre el Capital Neto, que fue efectivamente pagado a través del Recibo Múltiple de Pagos No. A00008511; con el Impuesto al Patrimonio de las Sociedades recién establecido el 30 de abril de 1999 por la Ley 99-24 llamada también Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas publicada en el Suplemento del Registro Oficial 181.

El Impuesto sobre el Patrimonio de las Sociedades se calculaba según el art. 45 de la Ley 99-24.

El recurrente no declara ni paga el Impuesto sobre el Patrimonio de las Sociedades como lo dispone la ley, es decir, en base a su declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio de 1998.

El recurrente no realiza el pago de este impuesto y tampoco en el sistema, se verifican pagos en los períodos establecidos para el efecto, esto es, 15 de agosto y 15 de octubre del año 1999, por eso, esta Administración procedió a efectuar los cálculos correspondientes a multas e intereses.

En la Resolución recurrida no existen errores de hecho ni de derecho, puesto que se ha aplicado correctamente la legislación al caso concreto; por ello, se confirma que la Resolución No. 00491DRLS-RA.2002 de 22 de julio de 2002, fue emitida conforme a Derecho.

Los valores contenidos en la Liquidación de Pago por Diferencias No. CE-EO-MV-003, proceden de la declaración de Impuesto a la Renta efectuada por el recurrente por el ejercicio fiscal de 1998.

Queda demostrado que el recurrente no efectuó el pago correspondiente y tampoco declaró el Impuesto al Patrimonio de las Sociedades; sino que, pagó y declaró el Impuesto del 1% al Capital Neto, según se desprende del Recibo Múltiple de Pagos.

El recurrente **alega también prescripción por haber transcurrido más de 3 años desde el cometimiento de la infracción y, se fundamenta en el art. 366 del Código Tributario**, sin embargo este artículo se encuentra dentro del libro que trata del Ilícito Tributario y por lo tanto no es aplicable al caso de multas interpuestas por incumplimiento de deberes formales del contribuyente. (La negrilla es mía).

En virtud del art. 54 del Código Tributario se concluye que la acción de cobro de la multa interpuesta por falta de declaración del Impuesto al Patrimonio de las Sociedades, **prescribe en el plazo de 7 años contabilizados desde el momento en que el contribuyente debió presentarla, es decir, 15 de agosto y 15 de octubre de 1999**. Consecuentemente no ha operado la prescripción. (La negrilla es mía).¹¹

11. Resolución No. 912, emitida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, 18.10.2002.

En este caso debemos considerar en primer lugar que el Recurso de Revisión se interpuso una vez que la Resolución recurrida se convirtió en firme.

En segundo lugar, debemos considerar que en el caso planteado el recurrente no efectuó jamás su declaración de Impuesto sobre el Patrimonio de las Sociedades, motivo por el cuál la prescripción tendrá efecto al cabo de siete años, en virtud del art. 54 del Código Tributario, contados desde el vencimiento del plazo que tenía el contribuyente para presentar sus declaraciones. Por esto, la prescripción operará el 15 de agosto y 15 de octubre de 2006 respectivamente.

2. Con fecha 21 de octubre de 1997 se emite el Título de Crédito No. 17135-22806 por la cantidad de \$ 92,33 en concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio económico 1995, en base al Sistema de Estimación Objetiva Global, Gremio de Restaurantes de Pichincha; Orden de Cobro Directo No. 199663105170010671 de 10 de marzo de 1997.

La Sra. Maritza Pérez, por sus propios derechos, amparada en lo que disponen los arts. 139 y siguientes del Código Tributario, interpone Recurso de Revisión a la Resolución No. UR-0000341 de 28 de febrero de 2002, e impugna dicha resolución, alegando la prescripción de la acción de esta Administración Tributaria para cobrar el valor de \$ 92,33 en concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio de 1995.

La recurrente dice que ya han transcurrido más de 5 años desde la fecha de exigibilidad de la obligación tributaria, esto es el 1 de abril de 1996.¹²

En este caso, la recurrente confunde los plazos de prescripción que establece el art. 54 del Código Tributario, puesto que hay 2 momentos:

Plazo de Prescripción. La acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Al estar la recurrente sujeta al Sistema de Estimación Objetiva Global, no estaba obligada a presentar declaración del Impuesto a la Renta del período 1995, lo cuál le excluye de la posible aplicación del plazo de 7 años; al contrario estaba obligada a esperar la determinación que hacia la Administra-

12. Resolución No. 383, emitida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, 06.05.2002.

ción Tributaria de ese entonces a través de la emisión de una Orden de Cobro Directo y su respectivo Título de Crédito y, efectuar el pago respectivo.

De las consideraciones efectuadas, se desprende que al no estar obligada a presentar la declaración de Impuesto a la Renta, automáticamente corre el plazo de 5 años contados desde el momento en que el Título de Crédito en cuestión es exigible, esto es, desde el 10 de abril de 1997. Por lo tanto ya operó la prescripción el 10 de abril de 2002 y la Administración no puede proceder al cobro respectivo.

Los Títulos de Crédito se vuelven firmes si no se impugnan en la forma, dentro de ocho días después de la respectiva notificación, según el art. 152 del Código Tributario: *«Notificación. Salvo lo que dispongan Leyes Especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago. Dentro de este plazo el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión»*. En el presente caso, no se interpuso reclamo alguno al respecto, por lo tanto los títulos de crédito se volvieron firmes.

3. CADUCIDAD

La caducidad es una figura del derecho tributario y se refiere exclusivamente a ciertas facultades, las cuales nacen con una vida limitada en el tiempo. Se origina en la Ley.¹³

Realizado el hecho imponible y cumplido el plazo establecido por la Ley para declarar los respectivos tributos, si el sujeto no lo hace o lo hace incompleto, la administración tributaria puede proceder a determinar y liquidar, corriendo desde ese momento el plazo para que opere.

Giuliani Fonrouge considera que el derecho del Estado nace con la realización del hecho imponible y no con la determinación administrativa; sin embargo, discrepo de esta aseveración debido a que al realizarse el hecho imponible el Estado solo tiene una expectativa de adquirir un derecho, que solo se perfecciona en el momento en que se declara, puesto que es en ese momento que los hechos imponibles son conocidos por la administración tributaria, y esta puede ejercer la acción de cobro, al ser las obligaciones exigibles, así lo dispone nuestro Código Tributario.

Es indispensable tener clara la figura de la caducidad, puesto que se tiende a confundir con la prescripción. La caducidad hace relación a la facul-

13. Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 2a. ed., Buenos Aires, Depalma, 1999, p. 381.

tad determinadora que tiene la administración tributaria; supone que una facultad nace con un plazo de vida, pasado el cuál se extingue.

Sainz de Bujanda considera que «por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla sino una potestad para hacerlo, un poder-deber en el ejercicio de sus funciones».¹⁴

La caducidad se refiere a las facultades que otorgan a una persona la potestad de producir mediante su declaración, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica con eficacia respecto a terceros.

En la caducidad se atiende al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado para que tenga eficacia jurídica.

Entre las potestades que se le atribuyen a la administración tributaria está la «determinadora», la misma que reviste características que proceden directamente del ordenamiento: tiene la posibilidad de producir efectos jurídicos, surgiendo de su ejercicio relaciones jurídicas particulares.¹⁵

Así, en el Código Tributario Ecuatoriano el art. 68 señala:

Facultad Determinadora. La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la Administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

Es preciso recordar que las potestades tributarias son reguladas, es decir, la misma Ley establece las condiciones para su ejercicio.

Dino Jarach afirma con respecto al ejercicio de la potestad determinativa, que solo cabe hablarse de caducidad y no de prescripción; así también en la misma línea Micheli manifiesta que solo puede hablarse de prescripción respecto de un derecho de crédito líquido y exigible, mientras que los poderes se reconducen al poder de imposición en sentido amplio y deben estar sujetos a los plazos de caducidad.

14. Citado por Manuela Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, Valladolid, Lex Nova S.A., 1990, p. 19.

15. Manuela Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria, op. cit.*, p. 25.

Por otro lado, Giuliani Fonrouge¹⁶ sostiene que no pueden haber dos acciones, una para determinar el impuesto y otra para exigir su pago, puesto que si ello fuese así, se estaría duplicando ilegalmente el plazo, sin embargo, no existe una duplicación del plazo, porque tanto los plazos de caducidad como de prescripción son paralelos y empiezan a correr desde el momento en que las obligaciones se vuelven exigibles, según los arts. 18, 54 y 94 del Código Tributario Ecuatoriano.

Giuliani Fonrouge no concibe la existencia de una diferenciación entre lo que es la prescripción y la caducidad, porque sostiene que únicamente es terminológica y no esencial. Menciona que la Corte Suprema Argentina se ha referido a la caducidad como una prescripción especial más breve. Afirma que solo debe hablarse de una categoría de prescripción, que arranca en el momento en que nace la obligación del deudor y el correlativo derecho del acreedor, cuya actividad debe tender desde entonces al cobro de la contribución, mediante la realización de todas las gestiones administrativas y judiciales necesarias.

4. PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD

Distinción

1. La prescripción afecta a la obligación tributaria y solo puede extinguirse por su inactividad en el plazo establecido. La caducidad en cambio actúa en el caso de facultades que tienen un plazo prefijado, pasado el cuál se extinguen.
2. La prescripción afecta a derechos patrimoniales. La caducidad tiene que ver con las facultades o derechos potestativos, es decir, aquellos que atribuyen a una persona la potestad de producir, mediante su declaración de voluntad, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica.
3. La prescripción afecta directamente a la obligación tributaria o crédito tributario y, como consecuencia de esto, la **acción de cobro del crédito tributario** que tiene la administración tributaria a su favor se ve debilitada. La caducidad afecta directamente a la **potestad determinadora** que tiene la administración tributaria.

16. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 6a. ed., tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1997, p. 528.

4. La prescripción tiene como finalidad la extinción de una obligación tributaria, ante la razón de su no ejercicio por el titular o acreedor de ella. La caducidad se refiere solamente al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado.¹⁷
5. Para que empiece a correr la prescripción, es necesario que el crédito exista y sea exigible. La caducidad en cambio requiere que no se haya efectuado la declaración correspondiente o que se la hubiere realizado en forma incompleta, pero no tiene un condicionante para que el plazo empiece a correr.

Dino Jarach señala que la acción para exigir el pago de los impuestos se refiere al ejercicio del derecho creditorio y su prescripción implica la extinción de una deuda; por el contrario, la acción para determinar la existencia de una obligación tributaria, no se refiere al derecho creditorio ni a la deuda del contribuyente, sino al ejercicio por parte de la administración pública de sus poderes y facultades tendientes a la determinación de las obligaciones.¹⁸ Esto, demuestra que las facultades de la administración tributaria no dependen de la existencia de una obligación tributaria, pero se habla de caducidad con referencia a una obligación tributaria en concreto

José Luis Pérez de Ayala, sostiene que la prescripción tributaria opera de oficio, sin necesidad de que se invoque o excepcione por el sujeto pasivo, por lo que se diferencia netamente de la prescripción civil y se asemeja a la llamada caducidad, ante lo cuál realiza la siguiente aclaración: a) La prescripción aparece en consecuencia como una causa de extinción de las obligaciones tributarias, no depende de la voluntad del deudor; b) No hay identidad en el derecho tributario entre la llamada prescripción y la caducidad, la caducidad no admite interrupción de plazo en virtud del cuál se produce.¹⁹

En nuestro Código Tributario el art. 95 habla sobre la interrupción de la caducidad, ante lo cuál, Rodrigo Garcés comenta que *este artículo rompe con el sistema al momento que admite la posibilidad de poder interrumpir el plazo de caducidad, aunque por una sola vez y por breve tiempo susceptible de ser considerado como no producido; quizá ello obedezca a consideraciones de naturaleza subjetiva propias de la idiosincrasia nuestra que permitía paliar en cierto modo un criterio según el cuál había que dar alguna importancia a la iniciación del trabajo de determinación, pero, como no podía ser de otra manera, supeditándolo a que tal hecho se efectúe previa la notificación de una disposición administrativa eficiente, producida por autoridad competente, cir-*

17. Manuela Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria, op. cit.*, p. 24.

18. Rodrigo Garcés Moreano, *La caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ediciones de la Universidad Católica, 1980.

19. Manuela Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria, op. cit.*, p. 24.

*cunstancia que en cierto modo justifica la quiebra aparente del sistema mencionado.*²⁰

Finalmente, para concluir, Pérez de Ayala añade que al no ser la prescripción tributaria reconducible conceptualmente a las nociones civiles de prescripción, aparece como una categoría jurídica sui géneris.

Fernando Sainz de Bujanda sostiene que la relación obligatoria de derecho tributario se puede extinguir también por prescripción. «La inercia del titular, o mejor aún, el silencio de la relación jurídica durante un plazo de tiempo determinado por la ley significa la extinción de la deuda, y por tanto, la del correspondiente derecho al crédito de la administración».²¹

Mi posición al respecto y como ya he venido manifestándola, es que si existe diferencia entre la caducidad y la prescripción tributaria y que no llegan a un punto en que es posible confundirlas, puesto que la caducidad se refiere exclusivamente a las facultades de la administración y la prescripción afecta directamente a la obligación tributaria. El hecho de que la administración tributaria ya no pueda ejercer su acción de cobro por haber transcurrido el tiempo establecido en la ley, no le asemeja a la caducidad, puesto que la imposibilidad de cobrar la obligación tributaria resulta del transcurso del tiempo que establece la ley para que se extinga la obligación y de esto, se evidencia un debilitamiento total en el ejercicio de la acción de cobro; mientras que la caducidad opera directamente por el mero transcurso del tiempo, sin necesidad de que antes se haya producido la extinción de algo, incluso la caducidad no depende de la existencia de una obligación tributaria, mientras que la prescripción no puede existir sin ella.

Por otro lado, hay autores que sostienen que al aceptarse que la prescripción pueda ser declarada de oficio, se estaría cayendo en lo que es la caducidad; sin embargo, difiero de esta apreciación, puesto que el hecho de que la caducidad sea declarada de oficio no obsta que exista otra figura que pueda revestir la misma cualidad, además la declaración de oficio no es el rasgo que distingue la una de la otra como ya hemos analizado y, considerando que estamos dentro de derecho público, es perfectamente concebible que tanto la caducidad como la prescripción sean declaradas de oficio.

Por último quiero mencionar a Sergio Francisco de la Garza, que dice:

La prescripción y la caducidad son instituciones diversas pero no incompatibles por lo que a partir del momento en que el crédito nace por la situación del deudor frente al fisco surge simultáneamente el derecho de éste a for-

20. Manuela Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, op. cit., p. 24.

21. Rodrigo Garcés Moreano, *La caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano*, op. cit.

*mular determinaciones y la obligación del deudor de pagar ese crédito y, corren paralelos los términos de la caducidad y la prescripción.*²²

Código Tributario Ecuatoriano

El tratamiento que nuestro Código Tributario le otorga a la caducidad es el siguiente:

El art. 94 del Código Tributario señala:

Caducidad. Caduca la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la Ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;

2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,

3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

El art. 75 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

Determinación por la Administración. Dentro del plazo de caducidad que establece el Código Tributario, la Administración Tributaria ejercerá la facultad determinadora consagrada en el art. 68 de dicho Cuerpo Legal, a fin de verificar, complementar, enmendar las declaraciones de los contribuyentes o responsables, la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables y la adopción de medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. Para este efecto, se utilizarán todos los datos de que disponga la Administración Tributaria, proporcionados en los términos del art. 4 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas.

Casos prácticos

El caso planteado fue interpuesto a manera de Recurso de Revisión ante la Administración Tributaria Ecuatoriana, durante el año 2002:

El 29 de diciembre de 1993 la empresa ABD S.A. fue notificada con las Actas de Fiscalización Nos. 12.03.3158, 12.03.1104, 12.03.0941 y 12.03.0942

22. Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, op. cit., p. 634.

por concepto de Impuesto a la Renta las dos primeras, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales.

Con fecha 3 de octubre de 1994 la Administración emite la Resolución No. 7184 a través de la cuál deja sin efecto las Actas de Fiscalización mencionadas y dispone que se realice otro acto de determinación por los mismos conceptos y por los mismos períodos de las Actas que se dejan sin efecto.

El nuevo acto de determinación tributaria se inició el 20 de octubre de 1994 y concluyó el 24 de julio de 1996, esto es, luego del transcurso de un año nueve meses de haberse iniciado.

Con fecha 21 de agosto de 1996 la empresa interpuso el respectivo Reclamo de impugnación, el cuál culminó con la expedición de la Resolución No. 010-DR-SRRL-97 de 17 de enero de 1997.

Con fecha 9 de abril de 1997, el Sr. XX en su calidad de Representante Legal de la compañía ABD S.A., interpone recurso de revisión tendiente a que se declare la caducidad de la facultad de la Dirección General de Rentas para refiscalizar durante un año nueve meses a ABD S.A. por tributos del año 1992, fiscalizados en el año 1993 y, por ende, se declare que las determinaciones tributarias notificadas en diciembre de 1993, constituyen actos administrativos firmes e irrevocables.

Afirma, que *«al ser las refiscalizaciones actos consistentes en verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo, es una facultad de la Dirección de Rentas, pero que solo vive jurídicamente por el lapso que manda la Ley, esto es, un año contado desde la fecha de la notificación y que se entiende no interrumpida (la caducidad) si dentro de ese plazo el contribuyente no es notificado con el acto de determinación. En el presente caso, la empresa fue notificada con las Actas de Refiscalización, un año nueve meses después de haberse iniciado la redeterminación tributaria, es decir, cuando había caducado la facultad de la Administración Tributaria para pretender la eficacia jurídica de esos actos»*.²³

En este caso podemos apreciar claramente que la caducidad ha operado y la Administración Tributaria no puede pretender hacer efectiva la redeterminación tributaria por haber transcurrido más tiempo que el estrictamente determinado en el Código Tributario, es decir, un año.

23. Resolución No. 919, emitida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, 10.12.2002.

CAPÍTULO II

Interrupción de la prescripción de la obligación tributaria

La interrupción de la prescripción tributaria es un mecanismo que impide que el crédito tributario se extinga, en razón de esto, la administración obtiene una prórroga del período para ejercitar la acción de cobro del crédito tributario.

Para que la interrupción opere, es necesario que concurren dos condiciones:

- a. La causa interruptiva debe verificarse con respecto a un plazo de prescripción que se encuentra decurriendo.
- b. La interrupción debe producirse antes de la expiración del plazo, puesto que si ocurriese después, no tendría el efecto interruptivo y carecería de sentido.

La interrupción ocurre siempre que el titular del derecho lo ejercite y, cuando la obligación es reconocida por el deudor antes de que el plazo se termine.

Adriana Martín Cáceres afirma que

*si lo que justifica la extinción del derecho subjetivo por falta de ejercicio y/o reconocimiento prolongado es el principio de seguridad jurídica, el fundamento de la exclusión de la prescripción en caso contrario radica precisamente en la justicia material, principio que debe garantizar al titular que ejercita diligentemente su derecho la satisfacción del interés que comporta.*¹

En sentido jurídico podemos decir que la interrupción equivale a la destrucción de la eficacia del tiempo transcurrido y, por lo tanto supone la imposibilidad de que llegue a cumplirse la prescripción comenzada.

Es preciso mencionar que la expresión «interrupción de la prescripción» usada en nuestro Código Tributario, es técnicamente incorrecta, porque lo que realmente se detiene no es la prescripción, sino el transcurso del plazo determinado para que esta surta efectos. Por este motivo, es más conveniente

1. Adriana Fabiola Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 132.

utilizar la expresión «interrupción del plazo de prescripción». Así es como debe entenderse cuando se utilice esa expresión.

La mayor parte de la doctrina considera a la interrupción de la prescripción como un acto o hecho jurídico, sin embargo, si la prescripción es el efecto jurídico extintivo, derivado del hecho transcurso del tiempo y falta de ejercicio del derecho; la interrupción constituye el efecto jurídico formal derivado del ejercicio del derecho o de su reconocimiento, y consiste en la exclusión del plazo de prescripción.

La interrupción, considerada desde el punto de vista material, supone el ejercicio del derecho o reconocimiento de la deuda durante el tiempo establecido en la ley; por ello sostengo que prescripción e interrupción son figuras excluyentes, así se diferencian correspondientemente: a) el derecho se encuentra a punto de extinguirse por falta de actuación del titular del mismo, llegándose a producir la prescripción o, b) el derecho se está ejercitando, lo que implica que el transcurso del tiempo para que la prescripción opere, no se cuenta. Conceptualizada de esta manera, la interrupción se constituye en un efecto impeditivo de otro efecto.

Los actos que generan la interrupción de la prescripción, pueden ser de diversa índole, como a continuación se establece:

- a. Actos de la administración tributaria dentro del ejercicio de su derecho.
- b. Actos del sujeto pasivo que reconozcan la existencia del crédito tributario.
- c. Interposición de reclamaciones o recursos.

Los actos que causan la interrupción de la prescripción pueden conculcar el principio de seguridad jurídica, que es uno de los ejes rectores del instituto de la prescripción, puesto que de interrumpirse el mismo plazo de prescripción en varias ocasiones, por diversas causas, el deudor quedaría expuesto indefinidamente a la recaudación de la deuda por parte de la administración.

La dilación de los plazos para la gestión y recaudación estimularía la negligencia de los órganos administrativos, yéndose en contra de los principios constitucionales de eficacia y celeridad, que rigen la actividad administrativa, el principio de capacidad contributiva y el interés general de que las deudas tributarias sean satisfechas en tiempo y forma.²

1. CAUSAS DE LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario Ecuatoriano trata de la interrupción de la prescripción en el art. 55 y determina:

Interrupción de la Prescripción. La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago.

No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 262, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.

De este artículo se desprenden claramente dos situaciones en las que ocurre la interrupción de la prescripción: 1. cuando el sujeto pasivo reconoce la existencia de la obligación; y, 2. cuando la administración cita al sujeto pasivo con el auto de pago.

En mi opinión, se limita correctamente el campo de acción de la administración en relación con el tiempo, evitando de esta forma que esta caiga en negligencia y deje de efectuar los actos conducentes a la ejecución del crédito tributario o si se quiere ver también, como una sanción por la inactividad de la administración por más de dos años, después de la citación del auto de pago.

Por lo tanto, si la administración deja de ejercitar el procedimiento de ejecución por más de dos años, la interrupción resultante en inicio por la citación del auto de pago, queda sin efecto y las cosas vuelven al estado anterior, es decir, como si no se hubiese producido la interrupción.

Actos de la administración tributaria tendientes al ejercicio de su derecho de cobro

La legislación ecuatoriana, limita las causas de interrupción que se relacionan con actos de la administración tributaria, a una: la citación con el auto de pago, que es un documento que contiene el valor de la deuda que el sujeto pasivo tiene para con la administración y se le notifica con el fin de que este cancele la deuda contraída. El auto de pago es la providencia o disposición con la que se da inicio a la vía coactiva o vía de ejecución y, para que surta efectos la citación debe efectuarse según lo establece el art. 164 del Código Tributario

la citación del auto de pago se efectuará en persona al coactivado o su representante, o por tres boletas dejadas en días distintos en el domicilio del deudor, en los términos del artículo 58 y siguientes, por el secretario de la oficina recaudadora, o por el que designe como tal el funcionario ejecutor, y se cumplirán además, en lo que fueren aplicables, los requisitos de los artículos 106 y 107.

La citación por la prensa procederá, cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea difícil establecer, en la forma determinada en el artículo 109, y surtirá efecto diez días después de la última publicación.

Las providencias y actuaciones posteriores se notificarán al coactivado o su representante, siempre que hubiere señalado domicilio especial para el objeto.

La actuación de la administración con efecto interruptivo, tiene en este caso por finalidad única, la recaudación de la deuda tributaria y, esto justifica el ejercicio de la acción de cobro.

La percepción que tengo de la limitación a un solo acto emanado de la administración con fines interruptivos, es totalmente positiva, porque de esta forma se evita que se pueda caer en la mala práctica y se pretenda que varios actos de la administración causen la interrupción del plazo de prescripción, volviendo inoperante a la prescripción y fomentando la demora y/o negligencia de la administración tributaria en ejercitar su acción de cobro.

La actuación administrativa, para producir legalmente la interrupción de la prescripción en curso, debe estar dirigida a la recaudación del crédito tributario y, no ser un mero pretexto administrativo para justificar la inactividad gestora sin efectivo y real contenido, como lo sustenta Adriana Martín Cáceres.

En la legislación española se considera, que el procedimiento concreto que se sigue para efectuar la recaudación, debe ser un avance con respecto al trámite anterior, es decir, la acción administrativa debe tener un carácter progresivo, lo cuál constituye una garantía del contribuyente contra el posible abuso de las actividades paralizantes irrazonables de la administración.³

Ahora bien, como se desprende del art. 54 del Código Tributario, únicamente causará interrupción la **notificación** con el auto de pago, por lo que este acto que en esencia es estrictamente formal, tiene gran importancia y debe ser considerado para que surta los correspondientes efectos jurídicos.

Ramón Falcón y Tella considera que para que se torne real la interrupción de la prescripción, es necesario que efectivamente se notifique y por otro

3. L. Corral Guerrero, citado por Adriana Martín Cáceres en su libro *La prescripción del crédito tributario*, op. cit., p. 138, cita No. 21.

lado, que la notificación no sea defectuosa, puesto que la notificación efectuada a persona no identificada o practicada en un domicilio diferente por ejemplo, no interrumpen la prescripción.

Por otro lado, también afirma que es la administración la que debe aportar al expediente, la prueba de tal notificación con la fe de recepción correspondiente y que, la falta de conocimiento formal del sujeto pasivo impide también reconocer eficacia interruptiva a la prescripción.⁴

Ramón Falcón y Tella señala que el objeto de exigir que la notificación sea debidamente practicada no es excluir la eficacia interruptiva en función de la persona a quién la notificación se dirija; sino, excluir la eficacia interruptiva de las actuaciones puramente internas de la administración o incorrectamente notificadas.⁵

De ahí que podemos afirmar que únicamente la actuación de la administración con el fin de ejecutar el cobro de la deuda o crédito tributario, interrumpe el curso de la prescripción.

Pérez Royo sostiene que para que una actuación administrativa interrumpa la prescripción es necesario que tienda efectivamente al reconocimiento o exigencia del crédito tributario, y en este sentido ha de tratarse de actuaciones que tengan relación inmediata y directa con el procedimiento de recaudación y hagan avanzar dicho procedimiento.⁶

En sentido similar, M. Cortés señala que no basta con una actuación que ponga en conocimiento del deudor la existencia de la obligación tributaria, pues la prescripción no se basa en el desconocimiento por parte del sujeto pasivo de la existencia de la obligación tributaria, sino en la inactividad del sujeto activo, por lo que el efecto interruptivo debe deducirse solo de una actuación encaminada a hacer efectivo el derecho de crédito.⁷

Actos del particular que reconozcan la existencia de la obligación

La prescripción del crédito tributario se interrumpe por cualquier acto del particular que implique el reconocimiento de la deuda; sin embargo en este punto se debe hacer una apreciación en el sentido de que no es tan importante el reconocimiento de la obligación tanto como el reconocimiento de los hechos que dieron lugar a su nacimiento, pues de estos surge.

4. Ramón Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, Sevilla, La Ley, 1992, p. 129.

5. *Ibidem*, p. 132.

6. Citado por Ramón Falcón y Tella, *ibídem*, p. 133, cita No. 17.

7. Manuela Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, op. cit., p. 24.

El Código Tributario Ecuatoriano se refiere al reconocimiento expreso o tácito que haga el particular sobre el crédito tributario, con lo que entendemos que dentro de estas dos modalidades podemos considerar como reconocimiento expreso, el pago total o parcial de la deuda; mientras que el reconocimiento tácito se manifiesta por ejemplo si el particular solicita a la administración, facilidades de pago o la rebaja o condonación de la deuda.

Adriana Martín Cáceres en su libro *La prescripción del crédito tributario*, señala que la interrupción derivada de actos del particular, no vulnera el principio de seguridad jurídica, al contrario, se ajusta con el principio de justicia material en cuanto a que el derecho de crédito perviva cuando no ejercitado por la administración tributaria es, sin embargo, activado por el sujeto pasivo mediante la realización de unos actos que se enmarcan en el cumplimiento del deber de prestación legalmente impuesto, actos a los que en ningún caso puede el ordenamiento jurídico tributario permanecer indiferente, siempre que se verifiquen dentro del plazo de prescripción.

Interposición de reclamaciones

La reclamación administrativa como causa interruptiva de los plazos de prescripción, es un tema en el que no se ha podido llegar a un acuerdo, puesto que suscita incertidumbre, al no haber claridad en la forma como debe ser tratado este tema.

En la legislación ecuatoriana no existe una norma específica que regule este tipo de interrupción, sin embargo, y atendiendo a lo que nos dice la lógica y el sentido común, no podemos sostener que no existe interrupción cuando se está discutiendo a nivel administrativo la obligación tributaria contenida en títulos de crédito, actas de fiscalización o resoluciones administrativas.

Imaginemos por unos momentos que no existiese interrupción, por lo tanto, una obligación tributaria determinada por un acto administrativo y expresada a través de un título de crédito, sigue su proceso hasta que finalmente se exige el pago y se obtiene su cumplimiento, mientras que simultáneamente dicha deuda, efectivamente pagada, se halla en discusión a nivel administrativo.

En el caso afortunado de que la resolución declare que la obligación debe ser cobrada, no existiría ningún problema puesto que ya se efectuó el pago correspondiente; mientras que si se resuelve en sentido contrario, es decir, si se llega a establecer que por cierta razón la deuda no existe, entonces la administración reflejaría ineficacia en su gestión y generaría inseguridad para los sujetos pasivos. Adicionalmente la administración estaría duplicando su trabajo.

Justamente, para evitar esta circunstancia es que en el año de 1979 se establece como norma reguladora a la Resolución No. 7, que establece:

*La Prescripción en derecho tributario es de orden público y debe declararse aún de oficio tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley para el efecto, salvo cuando se encuentre discutiendo a nivel administrativo o jurisdiccional la determinación de la obligación tributaria oportunamente efectuada por la Administración y notificada al contribuyente.*⁸

Esta Resolución posteriormente fue derogada tácitamente en la parte referente a que la prescripción debe declararse de oficio, mediante el art. 26 de la Ley 99-41, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 321 del 18 de noviembre de 1999, sin embargo al no haber otra disposición que derogue la parte en la que se está discutiendo la obligación a nivel administrativo, esta sigue vigente, y actualmente se recurre a ella para justificar la interrupción del plazo de prescripción.

Por otro lado, la presunción de legalidad reconoce que son legales los actos emitidos por la administración en ejercicio de sus funciones y por ello se ejecutan transcurrido el tiempo que la ley establece para que sean impugnados si los afectados no se encuentran conformes; y, es precisamente, el destinatario del acto o deudor, quien se encarga de desvirtuar esta presunción, a través de la interposición de reclamaciones según procedan, motivo por el cual es apenas lógico que estos actos del afectado interrumpan la prescripción con el fin de determinar la existencia o no de la obligación discutida.

Ahora, es cierto que hemos venido hablando de interrupción, sin embargo, podríamos hablar de una suspensión de los plazos de prescripción en lugar de interrupción, en este caso en particular?

Atendiendo únicamente al factor justicia y al principio de seguridad jurídica, la suspensión sería el efecto que un reclamo administrativo debería causar, siendo así, los plazos de prescripción se suspenderían con la interposición del reclamo, manteniéndose dicha suspensión hasta que se emita la respectiva resolución.

Posteriormente, desde el día siguiente al de la notificación con la resolución, se seguiría contando el plazo de prescripción correspondiente. La suspensión reconoce el plazo anterior que ya decurrió antes de que se interponga la reclamación y, a éste, añade el tiempo que falta para que se produzca la prescripción de la obligación tributaria.

8. Registro Oficial No. 14, 30 de agosto de 1979.

Considerando esta situación, no cabe duda que se estaría concediendo a los sujetos pasivos y a la colectividad, mayor seguridad jurídica que la que se pretende darles con la interrupción con los reclamos administrativos, puesto que el tiempo que tiene la administración para resolver los reclamos administrativos, está regulado en la ley tributaria, no pudiendo ser superior a ciento veinte días; motivo por el cuál no ocurrirían arbitrariedades por parte de la administración tributaria. Además debe establecerse una norma que diga que si dentro de los ciento veinte días que la administración tributaria tiene para emitir una resolución a un reclamo administrativo, ésta no lo hace, se continuará con el cómputo de los plazos de prescripción desde el día siguiente al 120.

Si analizamos que la interposición de una reclamación interrumpe la prescripción en esa fecha, marcando por lo tanto, el inicio del cómputo de un nuevo plazo (en virtud de que la interrupción no toma en cuenta el tiempo transcurrido, sino que se vuelve a contabilizar la totalidad de los plazos de prescripción desde que se produjo la interrupción); estamos siguiendo estrictamente la doctrina que determina que la interrupción es a la prescripción, lo mismo que la suspensión a la caducidad.

Sin embargo, sostengo que se debe aceptar como único caso esta excepción y considerar que la presentación de reclamos administrativos produce la suspensión y no la interrupción de los plazos de prescripción, principalmente porque en este caso, la suspensión es consecuente con el principio de seguridad jurídica propio del derecho tributario y no prolonga mas de la cuenta el tiempo que debe transcurrir para que opere la prescripción. Es más justo para el contribuyente y también así se evita que la administración tributaria caiga en negligencia.

En nuestro caso, la legislación ecuatoriana no reconoce efecto interruptivo (ni suspensivo) a la presentación de reclamaciones en vía administrativa, sino únicamente al reconocimiento expreso o tácito hecho por el deudor o a la citación legal del auto de pago; sin embargo, debería considerarse la introducción en las leyes tributarias de una norma que regule este aspecto y otorgue carácter suspensivo a la presentación de reclamaciones administrativas, puesto que no solo el sentido común nos dice que es lo correcto, sino también la forma como se trata este tema en otros sistemas tributarios construidos sobre la base de los principios que rigen al derecho tributario, como veremos más adelante.

Sostengo como lo hice anteriormente que es lógico que se suspenda el plazo de prescripción si se empieza a discutir en vía administrativa la obligación tributaria materia de la acción de cobro respectiva, así también lo sostiene la Resolución No. 7 mencionada anteriormente y que la suspensión se mantenga hasta que se notifique la resolución respectiva, aclarando que la re-

solución no podrá expedirse en más de ciento veinte días como lo ordena la ley.

2. EFECTOS DE LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

El principal efecto de la interrupción del plazo de prescripción, es la pérdida del tiempo transcurrido y, el inicio de una nueva prescripción.

En la legislación tributaria no hay una norma expresa que diga que un nuevo plazo de prescripción comenzará a transcurrir desde el momento en que se produjo el acto interruptivo, pero esto se subsana en la práctica recurriendo al concepto de la palabra «interrupción» y a lo que dice la doctrina al respecto.

También considero necesaria la introducción de una norma que regule este aspecto, para otorgar claridad a esta figura y facilitar su aplicación.

Ramón Falcón y Tella señala que en caso de interrupción del plazo de prescripción por actos de la administración tendientes al ejercicio de su derecho, el nuevo plazo se cuenta a partir del día siguiente a la notificación al sujeto pasivo del acto en cuestión o al conocimiento formal por éste de la última actuación producida en el procedimiento de que se trate.⁹

La Administración Tributaria del Ecuador sigue este planteamiento, puesto que la interrupción se hace efectiva el día siguiente al de la notificación con la citación del auto de pago, como lo establece en forma general el art. 86 del Código Tributario:

Cómputo y Obligatoriedad de los Plazos. Los plazos o términos establecidos, en este Código o en otras Leyes Tributarias Especiales, se contarán a partir del día hábil siguiente al de la notificación, legalmente efectuada, del correspondiente acto administrativo, y correrán hasta la última hora hábil del día de su vencimiento.

Los plazos o términos obligan por igual a los funcionarios administrativos y a los interesados en los mismos.

De la misma forma, también nuestra legislación está acorde con lo señalado por Falcón y Tella en los casos de interrupción por actos del deudor, pues opera la interrupción en forma instantánea, es decir, al día siguiente de aquel en que se produjo la interrupción.

9. Ramón Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria, op. cit.*, p. 152.

La interrupción del plazo de prescripción es un mecanismo que impide que se produzca la prescripción, es decir, proporciona a la administración un período de tiempo superior para conseguir la satisfacción del crédito tributario, al mismo tiempo que debilita la expectativa del contribuyente de que opere la prescripción del crédito tributario.

Es importante resaltar que la interrupción de la prescripción solo se produce con respecto a la deuda a la que la acción administrativa se refiera, en caso de que el deudor tuviere varias deudas con la administración.

3. CÓMPUTO DE LOS PLAZOS

Prescripción

Partiendo que la prescripción se configura por el transcurso del tiempo como consecuencia del silencio de la relación jurídica durante el período señalado por la ley, es necesario determinar el momento en el cuál empieza a transcurrir el plazo prescriptivo y por ello es importante considerar en materia tributaria los plazos establecidos en el Código Tributario y su respectiva contabilización, según lo establece el art. 11:

Plazos. Los plazos o términos a que se refieran las normas tributarias se computarán en la siguiente forma:

1. Los plazos o términos en años y meses serán continuos y fenecerán el día equivalente al año o mes respectivo; y,

2. Los plazos o términos establecidos por días se entenderán siempre referidos a días hábiles.

En todos los casos en que los plazos o términos vencieren en día inhábil, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

Diez-Picazo dice:

Cuando se dice que para que el tiempo de la prescripción pueda comenzar a contarse es necesario que la acción haya nacido, lo que quiere decirse en realidad es otra cosa. Lo que quiere decirse es esto: que el titular del derecho pueda ejercitar la acción y que la situación en que se encuentra colocado exija el ejercicio de la acción para la actuación o para la defensa de su derecho.¹⁰

10. Citado por Adriana Fabiola Martín Cáceres, p. 88.

El art. 54 del Código Tributario establece 2 momentos desde los cuales empieza a correr el cómputo de la prescripción: «prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado». Por lo tanto hay que diferenciar estos momentos:

1. En 5 años desde que la obligación se hizo exigible: la obligación se hace exigible una vez vencido el período establecido por la ley para el efecto (art. 18 del Código Tributario). Este plazo se empieza a contar desde que vence el período para efectuar las declaraciones correspondientes por el sujeto activo o pasivo, según corresponda, siempre y cuando estas se hayan realizado correctamente, puesto que las obligaciones emanadas de declaraciones efectuadas en forma incompleta o no efectuadas, se encuentran afectadas por el plazo de 7 años.

En el caso de actos administrativos que deban ser notificados, el plazo correrá desde el día siguiente al de la notificación.

2. En el plazo de 7 años contados desde la fecha en que debió presentarse la correspondiente declaración, si esta resultare *incompleta o si no se la hubiere presentado*: la obligación se hace exigible una vez vencido el período establecido por la ley para que los contribuyentes presenten sus declaraciones y efectúen los pagos, en el caso del Impuesto a la Renta por ejemplo, la obligación se hace exigible en el ejercicio fiscal siguiente a aquel en que se genera el impuesto. El momento en el que se hace exigible una declaración dependerá del detalle determinado en los arts. 81 y 97 del Código Tributario.

Es importante que establezcamos la diferencia que existe al hablar de las circunstancias en las que operarán los plazos de cinco y siete años para que opere la prescripción. El plazo de cinco años se deberá aplicar cuando la declaración se realiza correctamente, esto es, dentro del tiempo que la ley establece y cumpliendo a cabalidad con la declaración de todos los valores generados durante el período correspondiente, sin hacer omisión de ningún tipo, sin alterar datos; mientras que el plazo de siete años se aplica en dos situaciones: a) cuando no se ha efectuado declaración y b) cuando la declaración es incompleta, o sea, cuando se han ocultado cantidades importantes a la administración tributaria o cuando se ha omitido declarar ciertos valores, lo cuál se refleja necesariamente en un perjuicio para la administración.

Interrupción de la prescripción

Como anteriormente analizamos, la prescripción se interrumpe inmediatamente cuando el sujeto pasivo reconoce en forma tácita o expresa la existencia de la deuda, ya sea mediante el pago o la solicitud de facilidades de pago... etc.; desde ese momento se interrumpe la prescripción y se inicia un nuevo plazo de prescripción, tomando en cuenta los 2 momentos que considera el art. 54 del Código Tributario.

Como excepción, en el caso de presentación de reclamaciones administrativas se suspenden los plazos de prescripción y, el plazo comenzará a contabilizarse desde el momento en que se notifica con la resolución respectiva, siempre y cuando no hayan transcurrido más de ciento veinte días, caso en el que, desde mi punto de vista, deberá empezarse a contabilizar el tiempo restante desde que se cumpla el día número 120, sino no habría garantía ni cumplimiento del principio de seguridad jurídica.

Caducidad

El art. 94 del Código Tributario señala:

Caducidad. Caduca la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la Ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;

2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,

3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

Este artículo está claramente redactado y por ello no me voy a detener en analizar desde que momento empiezan a correr el cómputo de los plazos en los 3 diferentes momentos que señala.

Suspensión de la caducidad

Anteriormente mencionamos que la interrupción es a la prescripción, lo mismo que la suspensión es a la caducidad, puesto que la primera recae sobre obligaciones que generan derechos mientras que la segunda recae sobre potestades que son imprescriptibles.

Partiendo de esto y aceptando que al hablar de caducidad debemos referirnos a la suspensión, puedo decir que esta determina la paralización o detención del plazo, y a diferencia de la interrupción, no puede borrar el tiempo transcurrido antes de la paralización, de manera que al reanudarse se conserva y es tenido en cuenta el tiempo de caducidad ya transcurrido. Es decir, el tiempo posterior a la suspensión se suma con el anterior a efectos de completar el plazo determinado en la ley.

La suspensión no supone ruptura del silencio de la relación jurídica, sino, al contrario, la imposibilidad objetiva del ejercicio del derecho, por causas imputables a la administración.

Diez-Picazo dice que «mientras la interrupción del plazo prescriptivo tiene su presupuesto en el ejercicio del derecho, la suspensión *ex lege*, se justifica precisamente por la imposibilidad objetiva de ejercitar una potestad».¹¹

En la legislación ecuatoriana, el art. 95 habla de la interrupción de la caducidad y no de la suspensión como debería, puesto que estamos hablando de la falta de ejercicio de una potestad o facultad y no de un derecho. Las potestades de la administración son imprescriptibles, muy diferente es que la ley le dé un período a la administración para que haga efectivo el uso de dichas potestades, particularmente, de la potestad de determinar la obligación tributaria.

Las potestades nacen de la ley, se atribuye así a la administración la calidad de ser titular único de ciertas potestades y por ello es ésta la única que puede poner en práctica el uso de ellas, para conseguir los objetivos propios del Estado en el campo tributario. El ejercicio de estas potestades se da cuando la administración tributaria ejecuta ciertos actos conducentes a obtener resultados concretos, siempre que cada acto efectuado signifique un paso hacia delante en la consecución del objeto.

Si considerásemos la prescripción de las potestades, estaríamos aceptando que estas no pueden volver a ejercitarse con respecto a ninguna obligación tributaria que se encuentre pendiente con respecto a determinado contribuyente, por haber prescrito, lo cuál es imposible dado el papel que debe ejercer la administración tributaria para dar cumplimiento a todos sus deberes y derechos; por ello es que al hablar de potestades se refiere a la suspensión.

El art. 95 del Código Tributario, que estuvo vigente desde el año de 1976 y fue publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 958 de 23 de diciembre de 1975, habla de la interrupción de la caducidad en los siguientes términos:

11. Citado por Adriana Fabiola Martín Cáceres, p. 134.

Interrupción de la Caducidad. Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de Autoridad Competente.

Se entenderá no haber sido interrumpida la caducidad, cuando aquellos actos no se iniciaren dentro de veinte días hábiles, contados desde la notificación, o si iniciados, se suspendieren por más de quince días consecutivos. La suspensión no tendrá lugar más de una vez.

El art. 45 de la Ley 51 publicada en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993, sustituye el segundo inciso del art. 95 del Código Tributario y añade los dos últimos incisos. Este es la disposición que está vigente actualmente:

Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de Autoridad Competente.

Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos. Sin embargo, el sujeto activo podrá expedir una nueva orden de determinación, siempre que aun se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo precedente.

Si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que opere la caducidad, según lo dispuesto en el artículo precedente, la interrupción de la caducidad producida por esta orden de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria.

Si la orden de determinación fuere notificada al sujeto pasivo cuando se encuentra pendiente de decurrir un lapso mayor a un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificado al contribuyente dentro de los pertinentes plazos previstos por el artículo precedente. Se entenderá que no se ha interrumpido la caducidad de la orden de determinación si, dentro de dichos plazos el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada.

Con la reforma efectuada se ha dado mayor claridad al art. 95 y se colige que se interrumpe la caducidad con la notificación de la orden de determinación emanada de la administración tributaria, esto es que se suspende la contabilización de cualquiera de los plazos establecidos en el art. 94 del Código Tributario, según sea el caso, desde el día siguiente al de la notificación con la orden de determinación y se reinicia una vez terminada la determinación efectuada. Sin embargo, este artículo establece algunas dispensas cuan-

do no se continúa con los actos de determinación durante los plazos que establece el mismo, como se puede abstraer de la lectura.

4. EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

La prescripción cuando opera va en perjuicio del interés del acreedor y en beneficio del deudor, puesto que lo libera del vínculo obligacional y, por este motivo debemos considerar a la prescripción con un efecto ambivalente de extinción y adquisición.

El efecto prescriptivo al cumplirse el plazo, determina la pérdida para el acreedor del derecho de exigir el cumplimiento de la obligación.

Según Hernández Gil, «el debilitamiento del derecho trae consigo no la extinción del deber de cumplir la prestación, sino más propiamente el nacimiento de la facultad de negarse a cumplir una prestación que ya no es exigible jurídicamente».¹²

En este contexto, el autor sostiene que la obligación no se extingue, sino que se vuelve inexigible jurídicamente, mientras que el derecho para el caso concreto si se extingue, es decir, que el acreedor no puede exigir el cumplimiento y el deudor no está obligado a cumplir la obligación; sin embargo esta posición difiere totalmente de mi concepción, ya que la prescripción extingue la obligación tributaria como tal, es decir, la prescripción produce la muerte jurídica del crédito tributario y, ante la inexistencia de una deuda, la administración tributaria pierde cualquier posible derecho a percibirla o a efectuar el cobro. Esto viene a ser un efecto derivado de la extinción de la obligación por el transcurso del tiempo.

En conclusión, el efecto extintivo que produce la prescripción resulta del cumplimiento del plazo establecido en el Código Tributario para ello y, resulta consecuente con la estructura y fines del derecho tributario, el mismo que se articula en torno a la obligación establecida por la ley, a cargo de quien realiza el presupuesto de hecho predeterminado por ella, de pagar una suma de dinero en concepto de tributo.

Es importante recalcar que la obligación tributaria tiene su fuente en la ley, lo que significa que la actividad de ejercicio del crédito tributario ha de desarrollarse dentro del más estricto acatamiento y bajo la supremacía de la ley que la establece.

12. Citado por Adriana Fabiola Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, op. cit., p. 194.

Efecto extintivo de la obligación

El efecto principal de la prescripción es el efecto extintivo de la obligación. Sobre este tema debo mencionar que existen autores para quienes la prescripción opera de forma automática y autores para quienes la prescripción opera por un acto de la voluntad del obligado al pago.

El conflicto se presenta en torno a establecer si lo que se extingue es la obligación o el derecho para exigir su pago (acción).

Como ya se ha analizado, lo que se extingue es la obligación como tal, y me fundamento en lo establecido en el art. 36 del Código Tributario que dice que la obligación tributaria se extingue por cualquiera de los modos determinados en dicho artículo, entre los cuales está la prescripción.

Desde otra perspectiva, el solo hecho de sostener que lo que se extingue es la acción y no la obligación, significaría que la obligación no desaparece, sino que deviene en obligación natural, esto es, que no puede ser exigida pero, si voluntariamente se cumple, lo pagado no puede ser reclamado posteriormente como pago indebido, sino que es factible retener lo que se pago en razón de ella. Así también lo determina el Código Civil en el art. 1513.

Es importante tratar en este punto, el aspecto de que la prescripción opera de oficio. Si se considerase la posición de que la obligación no se extingue, sino que deviene en obligación natural, no tendría sentido alguno declarar la prescripción de oficio, por motivos fáciles de deducir y, este es un motivo más para sostener que lo que la prescripción extingue es la obligación y no la acción.

Sostengo que la prescripción debe aplicarse de oficio, puesto que esto denota el respeto al principio de seguridad jurídica, ya que si fuese de otro modo y estuviese a discrecionalidad de la administración declarar o no la prescripción, se generaría un problema desde el punto de vista de la seguridad jurídica.

Sainz de Bujanda señala:

el incumplimiento de la ley por los órganos del Estado supone una actuación arbitraria, fuente habitual de situaciones de inseguridad jurídica del contribuyente. La actuación arbitraria de la administración, como titular del crédito tributario, en la reclamación de la deuda prescrita, es decir, el despliegue ilegal de la potestad de recaudación con este objeto, provoca en la esfera jurídica del obligado tributario un *plus* de inseguridad jurídica, pues a la propia de quien se expone a la reclamación tardía de un derecho se añade la de quien se encuentra obligado a soportar el ejercicio de aquellas potestades, en especial la de recaudación ejecutiva que, por la extinción *ipso iure* de cualquiera de las facultades integrantes del crédito tributario, se convierte en arbitrario; obliga-

ción que, paradójicamente, encuentra su causa en la presunción de legalidad de la actuación administrativa.¹³

Como vemos, los principios de la seguridad jurídica y legalidad, actúan conjuntamente como límite de la actuación de la administración en defensa de los intereses generales.

En el campo del derecho civil, la necesidad de invocar la prescripción para que esta se entienda consumada, obedece a la idea de que el interés general de seguridad jurídica en las relaciones de derecho privado se satisface a través del interés particular representado en la expectativa del deudor en liberarse del vínculo obligatorio, lo cuál justifica que la defensa del interés particular sea asumida por el interesado cuando interpone la excepción de la prescripción.

En el ámbito del derecho tributario, la sistemática es muy diferente porque nos hallamos actuando en derecho público, contexto dentro del cuál el sujeto activo es quién debe impulsar el proceso, puesto que, el interés general de la certidumbre de la relación jurídico tributaria se satisface, más que a través de la defensa por el deudor, de su expectativa de liberación de la prestación tributaria; mediante la salvaguarda de la legalidad, que establece la extinción de la obligación por la omisión prolongada de su ejercicio.

Efecto de la extinción de la acción tributaria

Otro efecto, derivado de la prescripción, es que la administración debe abstenerse de realizar actuaciones tendientes a la recaudación o cobro del crédito tributario. Este acto administrativo de reconocimiento de la prescripción, en principio es interno y no necesita notificarse al sujeto pasivo, puesto que se da en virtud de un mandato legal.

La notificación o el pronunciamiento de que ha operado la prescripción debe hacerse únicamente en aquellos casos en los cuales la administración deba abstenerse de exigir el pago de una obligación, como por ejemplo, cuando un contribuyente afirma que una obligación contenida en actas de fiscalización no le corresponde a él porque la administración a efectuado incorrectamente la determinación, por lo tanto solicita que se den de baja las actas mencionadas y, la administración verifica que está bien efectuada la determinación, sin embargo, por el transcurso del tiempo la acción de cobro ha prescrito, entonces debe declarar la prescripción respectiva y notificar a la parte beneficiada.

13. Citado por Ramón Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, op. cit.

En resumen, el debilitamiento absoluto de la acción de cobro, significa que la administración pierde el derecho de exigir el pago de una deuda, es decir, se ve imposibilitada de ejercer la potestad recaudatoria en el caso particular por haberse extinguido la obligación en un primer momento, por el transcurso el tiempo.

CAPÍTULO III

Legislación comparada

1. PRESCRIPCIÓN

Perú

Artículo 43 del Código Tributario de Perú. PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN: La acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

La prescripción en el Perú no solamente se refiere a la acción de cobro, sino también a la acción para determinar la deuda tributaria, lo que en el Ecuador se denomina caducidad. Esta es la primera diferencia marcada que se puede encontrar, sin embargo, volviendo a nuestro tema, con relación a la prescripción de la acción de cobro se distinguen tres situaciones:

- a) En todos los casos la prescripción operará a los 4 años, menos en los dos casos descritos en los literales b) y c).
- b) Cuando no se hubiere presentado declaración, se contarán 6 años para conseguir la prescripción.
- c) Cuando los agentes de retención o percepción no hubieren pagado el tributo retenido o percibido, la prescripción operará a los 10 años.

Considero que esta clasificación es clara y general, puesto que engloba dentro de los 4 años a casi todos los supuestos que no sean los señalados por los literales b) y c); no se singularizan los momentos en los cuales opera el cómputo de 4 años, sin embargo, al tratarse de los 6 años, claramente se refiere a aquellos casos en los que no se haya presentado la correspondiente declaración.

Con respecto al plazo de prescripción para los agentes de retención y percepción, se concede un mayor plazo a la administración por que el legislador ha considerado que se debe asegurar el ingreso de esos rubros a las arcas fiscales, dado que el tributo fue pagado efectivamente por los sujetos pasivos,

siendo los agentes de retención y percepción quienes deben cumplir con su obligación de entregar dichos valores a la administración tributaria, ya que su papel no es más que el de meros recaudadores de los tributos satisfechos una vez cumplido el hecho generador.

Colombia

Art. 817 del Estatuto Jurídico. *Término de la prescripción. La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles. Los mayores valores u obligaciones determinadas en actos administrativos, en el mismo término, contado a partir de la fecha de su ejecutoría. La prescripción podrá decretarse de oficio, o a solicitud del deudor.*

La normativa tributaria colombiana que se refiere a la prescripción establece como plazo único para que opere la prescripción, cinco años, pero establece dos momentos a partir de los cuáles se empezará a contabilizar dicho plazo; así tenemos: a) desde que las obligaciones fiscales se hacen exigibles y, b) desde la fecha de ejecutoría de los actos administrativos. Sin embargo, al hablar de los actos administrativos ejecutoriados, dice que están sujetos a este plazo los *valores mayores u obligaciones determinadas* en actos administrativos, con lo que confunde a quién debe aplicar la norma, puesto que no se determina claramente que se entiende por valores mayores y en qué difieren de las obligaciones que son cobradas desde el momento en que se vuelven exigibles? Tal vez, lo que el legislador quiso decir es que todas aquellas obligaciones tributarias que resulten de actos administrativos propios, como la determinación de obligaciones tributarias, están sujetas al plazo de prescripción desde el momento en que se ejecutorien, es decir, deberá considerarse los plazos establecidos en el Estatuto Jurídico para que los actos administrativos se ejecutorien.

En Bolivia

Art. 52 del Código Tributario de Bolivia. *La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes, y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años. El término precedente se extenderá: A siete años cuando el contribuyente o responsable no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho generador o de presentar las declaraciones tributarias y, en los casos de determinación de oficio cuando la Administración no tuvo conocimiento del hecho. A los efectos de la extensión del término se tendrá en cuenta si los actos del*

contribuyente son intencionados o culposos, conforme lo dispuesto por los artículos 98, 101 y 115.

En Bolivia al igual que en Perú, se refieren como prescripción al plazo que corre tanto para ejercer la acción de cobro como para determinar las obligaciones tributarias respectivas, con lo que no siguen la distinción que ha establecido una parte de la doctrina en este aspecto y de la cuál ya hemos hablado precedentemente.

Dejando de lado este aspecto que cabe resaltar, ahora quiero referirme al plazo general de 5 años que establece el Código Tributario Boliviano para ejercer la acción de cobro respectiva, puesto que no establece para qué actos de la administración o del particular se aplicarán los 5 años, por ello se puede deducir que se aplica para todos aquellos actos que no estén determinados en el siguiente párrafo del art. 52 que amplía el plazo a 7 años cuando el sujeto pasivo no se encuentre inscrito en el registro respectivo o no hubiere presentado las declaraciones respectivas. De esto, se deduce que el plazo para el cobro tanto de las obligaciones establecidas a través de resoluciones administrativas, actas de fiscalización, declaraciones, etc., será el de 5 años a menos que el sujeto pasivo no se halle inscrito en los registros respectivos o no haya presentado las declaraciones respectivas, según lo establecen las leyes tributarias de Bolivia.

En Venezuela

Artículo 59 del Código Orgánico Tributario: La acción para exigir el pago de las deudas tributarias y de las sanciones pecuniarias firmes, prescribe a los ocho (8) años.

En Venezuela se simplifica significativamente el tema, puesto que solo existe un artículo que establece el plazo único de 8 años para exigir el pago de las deudas tributarias, sin hacer ningún tipo de distinción entre estas.

Considero que la prescripción de la acción de cobro de los créditos tributarios está mejor tratada en el Código Tributario Ecuatoriano, que es claro y diferencia 3 momentos desde los cuales empezará a contarse el plazo de prescripción según la valoración que el legislador ha otorgado a cada uno de estos momentos.

2. CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

Perú

Los numerales 1, 2 y 3 del artículo 44 del Código Tributario se refieren al cómputo de los plazos de prescripción del crédito tributario:

El término prescriptorio se computará:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.

2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.

3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.

Este artículo aclara de cierta forma el cómputo de los plazos que se aplicarán, según el tipo de declaración o acto administrativo de que se trate.

Para el tema que nos compete, únicamente los tres primeros numerales son aplicables; sin embargo, podemos establecer que todos los plazos se computan desde el 1 de enero del año siguiente, dependiendo del caso. Este sistema difiere mucho del ecuatoriano, puesto que nuestra prescripción es más operativa que la que se aplica en el Perú, ya que no retardamos el cómputo de la misma hasta el primer mes del año siguiente, sino que, una vez exigible se empiezan a contar los plazos de ley, con la única excepción del caso de la declaración del Impuesto a la Renta, que se vuelve exigible en el año inmediato a la ocurrencia del hecho generador, por ser este un impuesto de declaración anual.

En Bolivia

Art. 53. El término se contará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador.

Para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, se entenderá que el hecho generador se produce al finalizar el período de pago respectivo.

En Bolivia también posponen la contabilización de los plazos de prescripción indistintamente, hasta el 1 de enero del año calendario siguiente, trá-

tese de tributos de recaudación mensual o anual para el caso de la acción de cobro.

En el Ecuador como ya analizamos, solo en el caso de Impuesto a la Renta se produce una prórroga del plazo para empezar a contabilizar la prescripción, por ser tal impuesto de recaudación anual una vez que se termina el ejercicio fiscal respectivo; sin embargo en el caso del Impuesto al Valor Agregado que se recauda mensualmente, la prescripción se contabiliza desde que vence el plazo para pagar y declarar dicho impuesto, es decir en el mes siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador del tributo: la transferencia de dominio de los bienes o la prestación del servicio.

En Venezuela

Para el caso que estamos tratando, es decir, la prescripción de la obligación tributaria, es pertinente mencionar el numeral 6 del art. 60 del Código Orgánico Tributario de Venezuela:

El numeral 6 del **artículo 60**, establece:

El cómputo del término de prescripción se contará: 6. En el caso previsto en el artículo 59, desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en que la deuda se hizo líquida y exigible o en que se haya impuesto la sanción, según corresponda.

Es necesario resaltar que el Código Orgánico Tributario de Venezuela se refiere al *término* de la prescripción, al igual que Perú y Bolivia, por lo que entendemos que los días que se contabilizan solo están referidos a días hábiles y no como en el Ecuador que se cuentan todos los días, pues hablamos de plazo, con lo que corren todos los días.

Se distingue un solo momento para el caso al que esta investigación se refiere y es el contenido en el art. 59 del Código Orgánico Tributario, que establece la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias.

En Venezuela también prolongan el cómputo de los términos de prescripción

hasta el 1 de enero del año siguiente al momento en que la deuda se vuelve líquida y exigible. Esta norma se aplica a todos los impuestos sin distinción y no como en el Ecuador, que el único impuesto en el que se prolonga en el tiempo el cómputo de su plazo de prescripción, es el Impuesto a la Renta que es de recaudación anual, como ya he mencionado.

3. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Perú

Los literales b, c, d, e y f del art. 45 del Código Tributario Peruano, tratan la interrupción de la acción de cobro de la deuda tributaria:

Artículo 45. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción se interrumpe:

b) Por la notificación de la Orden de Pago, hasta por el monto de la misma.

c) Por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor.

d) Por el pago parcial de la deuda.

e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

El nuevo término prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

Es preciso recalcar que la prescripción en el Perú se aplica tanto a la facultad de determinar como a la acción de cobro de la deuda tributaria y es por ello que dentro de este artículo se establecen diversos supuestos que interrumpen la prescripción entendida como un todo. Para el tema que estamos analizando, tomaremos todos los literales excepto el a), pues se refiere a la facultad determinadora de la administración, lo cuál está dentro del tema de la caducidad.

El Código Tributario Peruano establece taxativamente 5 supuestos que de realizarse interrumpirían los plazos de prescripción que están decurriendo.

A diferencia de nuestro Código Tributario, en el Perú se establecen varios actos por los cuales se interrumpe la prescripción, así tenemos que la notificación con la Orden de Pago y la notificación con el requerimiento de pago, son actos efectuados por la administración tributaria que tienen por objeto ejercer la acción de cobro de la deuda tributaria y por ello causan la interrupción del plazo de prescripción que se halla decurriendo.

En el Ecuador, únicamente se considera con efecto interruptivo por parte de la administración, a la citación con el auto de pago, mediante el cuál se inicia el proceso coactivo en orden a conseguir que se satisfaga la deuda tributaria por parte del sujeto pasivo.

Por otro lado, el Código Tributario Peruano señala taxativamente que actos del sujeto pasivo son capaces de producir la interrupción de la prescrip-

ción, así tenemos: *el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor, el pago parcial de la deuda y, la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago*; mientras que el Código Tributario Ecuatoriano se refiere al reconocimiento expreso o tácito de la deuda tributaria, efectuada por el obligado, englobando a todas las circunstancias contenidas en el art. 45 del Código Tributario Peruano, referentes a la interrupción efectuada por el sujeto pasivo.

Personalmente, considero que en el Perú se le conceden a la Administración mayores facilidades para que proceda al cobro de una deuda tributaria y por ello esta podría abusar de esto para prolongar los plazos de prescripción y así, esconder la ineficacia operativa que le ha impedido hacer efectivo el cobro correspondiente durante el plazo establecido inicialmente.

En el Perú a diferencia del Ecuador, el Código Tributario establece concretamente que el término de prescripción empezará a computarse nuevamente, desde el día siguiente a aquel en que acaeció el acto que produjo la interrupción., Es importante considerar que ellos hablan de término y no de plazos como nosotros, por lo que, para que transcurra el tiempo determinado para que opere la prescripción, deberán considerarse solo los días hábiles.

En Colombia

Art. 818. Interrupción y suspensión del término de prescripción. El término de la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago, por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación de la liquidación forzosa administrativa.

El Estatuto Jurídico de Colombia califica al contenido del art. 818 como interrupción y suspensión de la prescripción, sin embargo, de la lectura de este se desprende que solamente se refiere a la interrupción de la prescripción como es correcto y establece 2 momentos en los cuales se puede interrumpir la prescripción de la acción de cobro del crédito tributario:

- a. Notificación del Mandamiento de Pago
- b. Otorgamiento de facilidades de pago

Tanto el literal a) como el b) están tratados también en nuestro Código Tributario, por lo que guardan similitud, aunque el Estatuto Jurídico Colombiano restringe la posibilidad de interrupción solo a los 2 momentos mencionados y no dice nada al respecto del reconocimiento expreso de la deuda tri-

butaria por parte del deudor, supongo que debe ser porque al momento de pagar la deuda desaparece el objeto de la prescripción y no hay nada que cobrar; por ello, tampoco cabe hablar de interrupción, lo cual es totalmente coherente con los hechos ocurridos.

En Bolivia

Los numerales 2 y 3 del art. 54 del Código Tributario Boliviano se refieren a la interrupción de la prescripción de la acción e cobro del crédito tributario y al igual que en Ecuador, reconocen 2 momentos en los cuales se interrumpe la prescripción, así tenemos el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor y la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago, que en nuestro Código Tributario está contenido dentro de lo que llamamos reconocimiento tácito de la obligación.

Art. 54. El curso de la prescripción se interrumpe:

2. Por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor.

3. Por el pedido de prórroga u otras facilidades de pago.

Interrumpida la prescripción comenzará a computarse nuevamente el término de un nuevo período a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción.

Al hablar también de interrupción de la prescripción, se habla de término y no de plazo como en el Ecuador.

La normativa tributaria boliviana que trata sobre la prescripción, en este mismo artículo establece que empezará a contarse otra vez el término de prescripción, pero no desde el momento de la interrupción, sino posteriormente, es decir el 1 de enero del año calendario siguiente; mientras que en el Ecuador no existe norma que diga que el plazo de prescripción volverá a contarse, sino que se aplica siguiendo la doctrina y en atención a los conceptos de prescripción e interrupción ampliamente analizados.

En Venezuela

Los tres primeros numerales del art. 61 del Código Orgánico Tributario de Venezuela hacen referencia a la interrupción de la prescripción de la acción de cobro de la deuda tributaria, así tenemos:

Artículo 61: El curso de la prescripción se interrumpe, según corresponda:

1. Por cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización y determinación, asegu-

ramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado 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.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente al día siguiente de aquél en que se produjo la interrupción.

En Venezuela, vemos también que la prescripción se interrumpe tanto por actos de la administración tributaria como del sujeto pasivo; sin embargo considero que se le da a la administración un amplio margen para que pueda cobrar una deuda tributaria, puesto que no se determina que actos de la administración tienen el efecto de interrumpir la prescripción, sino al contrario, se dice claramente que cualquier acto de la administración, debidamente notificado surtirá efecto interruptivo. Tal vez, se podría entender que solo aquellos actos tendientes al cobro de la deuda tributaria son los que causan tal efecto, sin embargo se podría interpretar muy convenientemente, que algunos actos de la administración pueden tener este efecto y entonces la administración actuaría arbitrariamente y podría defender su posición en virtud de este artículo que le da un gran margen de actuación para cobrar una deuda tributaria.

Al referirse a los actos efectuados por el sujeto pasivo, se tiene que tanto el reconocimiento y el pago de la deuda, así como la solicitud de facilidades de pago, son actos que interrumpen la prescripción. En este aspecto guarda similitud con la legislación ecuatoriana.

Venezuela también contiene expresamente que una vez efectuada la interrupción, empezará a contarse la prescripción nuevamente desde el día siguiente a aquel en que se produjo la interrupción, al igual que Perú y Ecuador. En este aspecto solo Bolivia y Colombia difieren y son más permisivos con los términos que se conceden a la administración para que siga siendo titular del derecho al cobro de las deudas tributarias.

4. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Perú

El literal a) del art. 46 del Código Tributario del Perú, se refiere al efecto que tiene la interposición de reclamos sobre la prescripción y establece:

Artículo 46. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción se suspende:

a) *Durante la tramitación de las reclamaciones y apelaciones.*

c) *Durante el procedimiento de la solicitud de devolución de los pagos indebidos o en exceso.*

Este artículo es bastante lógico, puesto que como ya he mencionado, la suspensión en este caso particular es más justa para el sujeto pasivo y evita arbitrariedades de la administración. Así, mientras se está resolviendo un reclamo administrativo, no corre la prescripción, sino que ésta se reinicia una vez notificada la resolución que resuelve el reclamo.

También consideran como causal de suspensión de la prescripción, cuando se ha presentado un reclamo de pago indebido o pago en exceso, actos que personalmente los asimilo al literal a) del mismo artículo que hace referencia a la interposición de reclamos y recursos en vía administrativa y por lo tanto deberían someterse a la suspensión.

El hecho de establecer que se suspenderá la prescripción mientras se resuelven los reclamos interpuestos, no atenta contra el principio de seguridad jurídica, al contrario provoca estabilidad dentro del sistema tributario y no genera falta de confianza en la administración tributaria, puesto que al suspenderse los términos de prescripción y limitar el tiempo dentro del cuál la administración debe emitir una resolución, no se deja a voluntad de la administración el tiempo durante el cuál resolverá los reclamos referidos, brindando así mayores garantías.

En el Perú se refieren a la suspensión, pero no limitan a la administración en el tiempo para que emita resolución a dichas reclamaciones, lo que podría prestarse a que se generen ciertos abusos por parte de la administración, sin embargo estos temas son internos de cada administración y responden mas bien a factores de eficiencia.

En el Ecuador no se habla ni de interrupción ni de suspensión al tratar el tema de la interposición de reclamaciones, por lo que hay un vacío legal que debe ser solucionado. No así, se establece el término de 120 días para la resolución de reclamos administrativos.

Colombia

No se establece la suspensión de los términos de prescripción.

En Bolivia

Art. 55. El curso de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos por parte del contribuyente desde la fecha de su presentación hasta tres meses después de la misma, mediana o no resolución definitiva de la Administración sobre los mismos.

En Bolivia, al utilizar la suspensión hasta por 3 meses desde el momento en que se interpone el reclamo o petición sin importar si se expide resolución administrativa al respecto, se trata de limitar que la administración actúe arbitrariamente, evitando que la prescripción se suspenda hasta que medie la resolución correspondiente, como en el caso de Perú, lo cuál fortalece lo que he venido sosteniendo al respecto.

En Venezuela

Artículo 62: El cómputo del término de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos o jurisdiccionales, hasta sesenta (60) días después que se adopte resolución definitiva sobre los mismos.

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.

En Venezuela, las normas tributarias que regulan la prescripción, son demasiado permisivas con la administración tributaria, puesto que el tiempo que conceden a la administración una vez ocurrida la suspensión de la prescripción puede ser usado discrecionalmente por esta.

En primer lugar, se determina que la suspensión durará hasta sesenta días después de emitida la resolución respectiva que resuelva la petición o recurso planteado, lo cuál le da un amplio margen de actuación a la administración tributaria, pudiendo esta tomarse demasiado tiempo para el efecto, perjudicando de esta forma el principio de seguridad jurídica.

Por otro lado, el mismo art. 62 del Código Orgánico Tributario, habla de un segundo tipo de suspensión de la prescripción, que se da cuando hay un cambio de domicilio tributario del sujeto pasivo y no se conoce. La suspensión en este caso ocurrirá desde el momento en que se deje constancia de la inexistencia del domicilio declarado hasta cuando el sujeto pasivo declare su nuevo domicilio.

Este es un caso único en la legislación de los países de la Comunidad Andina y así se confirma el carácter pro administración que tiene Venezuela, pues suspende la prescripción incluso por desconocimiento de domicilio del sujeto pasivo.

Si bien, el domicilio tributario tiene su importancia para efectuar las notificaciones respectivas, no es responsabilidad de la administración el perseguir la autenticidad del domicilio tributario de los sujetos pasivos, sino, al contrario, es responsabilidad exclusiva de estos, el proveer a la administración con los datos actuales tanto de domicilio tributario como de los demás particulares que se les requiere por ley. Es una obligación establecida en las leyes tributarias, cuya omisión está sancionada, por ello me sorprende que Venezuela suspenda la prescripción por este motivo, favoreciendo al sujeto activo, ya que al suspenderse la prescripción como señala el Código Tributario se está concediendo más días a la administración tributaria para que pueda efectuar el cobro de los valores adeudados.

5. DECLARACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Perú

Artículo 47. DECLARACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

Al igual que en la legislación ecuatoriana, consideran que la prescripción debe declararse únicamente a petición de parte interesada, que en este caso solo puede ser solicitada por el deudor tributario.

Otorgan a la prescripción el mismo trato que se le da en materia civil, sin embargo, al ser la materia tributaria parte integrante del derecho público, las acciones deben ser impulsadas por el sujeto activo o acreedor y no se necesita la petición de la parte interesada.

En Colombia

El último inciso del art. 817 del Estatuto Jurídico establece que *«la prescripción podrá decretarse de oficio, o a solicitud del deudor»*.

Personalmente, considero que Colombia contiene una buena disposición reguladora del tema, puesto que abre la posibilidad para que la prescripción pueda ser declarada de oficio o a petición de parte interesada, con lo cuál se establece una igualdad entre administración y administrados; sin embargo, la norma en cuestión al incluir la palabra «podrá» no denota una obligación para la administración de declarar la prescripción de oficio, sino, al contrario establece una decisión facultativa de esta lo cuál no es estrictamente correcto, ya que al estar en derecho público es deber de la administración declarar de oficio la prescripción para garantizar los intereses de toda una colectividad, en función de los principios reguladores del derecho tributario.

En Ecuador

Se establece concretamente en el último inciso del art. 54 del Código Tributario que la prescripción debe ser alegada por parte interesada y solo a solicitud de esta, tema que ya ha sido analizado en capítulos anteriores.

Únicamente en Bolivia y Venezuela no hay norma expresa al respecto.

Conclusiones

A lo largo de esta investigación he descubierto algunas debilidades contenidas en el Código Tributario Ecuatoriano relativas a la figura de la prescripción y, por otro lado, hemos descubierto aspectos que no se mencionan y deberían considerarse expresamente como normas de tributación que delimiten correctamente el campo de acción en el cuál debe aplicarse la prescripción.

Esta investigación ha permitido establecer el carácter público-tributario de la prescripción, por lo que es indispensable reformar las normas existentes que tratan a la prescripción como una figura regulada por el Código Civil, como si se tratara de derecho privado; tanto así, que es indispensable encerrar la incertidumbre de las relaciones de derecho tributario, dentro de un lapso determinado que castigue el descuido del titular del derecho de ejercitar la acción de cobro de los créditos tributarios y propenda a cumplir con los principios rectores del derecho tributario, como el de seguridad jurídica y legalidad.

Al atribuir mediante ley a la administración tributaria o sujeto activo el deber de declarar la prescripción una vez que haya transcurrido el plazo que la ley establece, es una forma de exteriorizar la importancia que tiene para la administración el perseguir y garantizar seguridad jurídica para la colectividad, puesto que esta es quién debe impulsar todos los procesos como sujeto activo, dentro del derecho público.

Ya he señalado que es importante proteger el interés colectivo y por ello es fundamental limitar la actuación de la administración y no dejar a su propio arbitrio el tiempo del que dispone para ejercitar el derecho que tiene para cobrar los créditos tributarios, es por ello que, la prescripción debe declararse de oficio sin perjuicio de que sea solicitada por la parte interesada; siempre respetando el plazo establecido por la ley y en caso de haber transcurrido el tiempo señalado, la administración deberá abstenerse de ejecutar el cobro de lo adeudado por el sujeto pasivo. En caso de no hacerlo así, el sujeto pasivo tiene ya el derecho adquirido, derivado del cumplimiento del plazo de prescripción, de interponer ante el sujeto activo su indisposición al pago

por haberse extinguido la deuda tributaria y por lo tanto el derecho de la administración para efectuar el cobro respectivo.

Por estos motivos considero esencial, la reforma del art. 54 del Código Tributario en su último inciso, el mismo que debería decir: «**La prescripción debe ser declarada de oficio, sin perjuicio de que sea alegada expresamente por quién pretende beneficiarse de ella**».

Por otro lado, el mismo art. 54 tiene una falla de concepto en su tercer inciso al hablar del momento desde el cuál empieza a contabilizarse el plazo de prescripción cuando la administración tributaria ha procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha: «... *o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado*».

Ya he analizado este aspecto en el segundo capítulo al hablar de la suspensión que se produce con la interposición de reclamos administrativos y por ello no puedo dejar pasar este particular, puesto que ya me he referido también al tiempo durante el cuál se suspende el cómputo de los plazos de prescripción, es decir, desde el día de la interposición del reclamo hasta el día en el que se notifica con la resolución respectiva, reiniciándose por lo tanto la contabilización de los plazos de prescripción desde el día siguiente al de la notificación referida y no, desde el día en que se ejecutorie la resolución de dicho reclamo administrativo, ya que este carácter debe revestir la resolución antes de ser impugnada en una instancia superior y no para efectos del transcurso del tiempo para que opere la prescripción.

El tercer inciso del art. 54 del Código Tributario debe decir en la parte correspondiente:

En el caso de que la Administración Tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde el día siguiente al de la notificación con la resolución administrativa que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.

En el art. 55 del Código Tributario, que habla de la interrupción de la prescripción, debe añadirse al primer inciso lo siguiente:

Art. 55. Interrupción y Suspensión de la prescripción. La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago y, se suspende con la interposición de reclamos o impugnaciones administrativas.

Volverán a correr los plazos de prescripción desde el momento en que se produjo la interrupción respectiva y, desde el día siguiente al de la notificación con la resolución administrativa en los casos de suspensión.

Esto, porque no hay norma expresa que determine desde cuando se debe empezar a contar los plazos de prescripción cuando estos se han interrumpido y por otro lado, tampoco existe norma alguna que se refiera a la suspensión producida por la interposición de reclamos administrativos y es preciso regular este particular.

En el tercer capítulo, al analizar la legislación sobre la prescripción en los países de la Comunidad Andina, se pudo establecer que a diferencia del Ecuador, todos se refieren en cuestión de tiempo, a término y no a plazo como nosotros, con lo que, en teoría, únicamente se cuentan los días hábiles para el cómputo de la prescripción y su interrupción. En este aspecto, considero que el Código Tributario del Ecuador es consecuente y guarda armonía a lo que dispone el art. 11 que en la parte pertinente dice: *«los plazos o términos en años y meses, serán continuos y fenecerán el día equivalente al año o mes respectivo»*, y, por otro lado, estamos siendo coherentes con los principios de seguridad jurídica y legalidad.

Es fundamental tener presente que las administraciones tributarias lo que deben perseguir principalmente es facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las leyes, tanto al transmitir de forma clara su contenido, como al momento de ejecutar las mismas en los diversos procedimientos administrativos que se establecen para el cumplimiento del pago de tributos. Mientras más facilidades se otorguen a los contribuyentes, se promoverá el cumplimiento voluntario y será más alta y eficiente la recaudación de tributos.

Las administraciones tributarias deben garantizar los intereses colectivos y por ello es el sujeto activo de la obligación tributaria quién debe perseguir y promover el cumplimiento de lo establecido en las leyes tributarias, respetando siempre los principios rectores del derecho tributario, sin olvidar que es parte integrante del derecho público y por lo tanto todas sus actuaciones constituyen actividad reglada.

Bibliografía

- Amatucci, Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*, tomo II, Bogotá, Temis, 2001.
- Código Tributario Ecuatoriano*, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa S.A., 1994.
- Dromi, Roberto. *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 2001.
- Falcón y Tella, Ramón. *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1994.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
- Garcés Moreano, Rodrigo. *La caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ediciones de la Universidad Católica, 1980.
- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1999.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, tomo I, 6a. ed., Buenos Aires, Depalma, 1997.
- Martín Cáceres, Adriana Fabiola. *La prescripción del crédito tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994,
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, 8a. ed., Madrid, Civitas, 1998.
- Varios autores. *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, 1a. ed., Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Vega Herrero, Manuela. *La prescripción de la obligación tributaria*, Valladolid, Lex Nova S.A., 1990.
- www.dian.gov.co.
- www.seniat.gov.ve.
- www.sunat.gob.pe.
- www.impuestos.gov.bo.

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución académica internacional autónoma. Se dedica a la enseñanza superior, la investigación y la prestación de servicios, especialmente para la transmisión de conocimientos científicos y tecnológicos. La universidad es un centro académico destinado a fomentar el espíritu de integración dentro de la Comunidad Andina, y a promover las relaciones y la cooperación con otros países de América Latina y el mundo.

Los objetivos fundamentales de la institución son: coadyuvar al proceso de integración andina desde la perspectiva científica, académica y cultural; contribuir a la capacitación científica, técnica y profesional de recursos humanos en los países andinos; fomentar y difundir los valores culturales que expresen los ideales y las tradiciones nacionales y andina de los pueblos de la subregión; y, prestar servicios a las universidades, instituciones, gobiernos, unidades productivas y comunidad andina en general, a través de la transferencia de conocimientos científicos, tecnológicos y culturales.

La universidad fue creada por el Parlamento Andino en 1985. Es un organismo del Sistema Andino de Integración. Tiene su Sede Central en Sucre, Bolivia, sedes nacionales en Quito y Caracas, y oficinas en La Paz y Bogotá.

La Universidad Andina Simón Bolívar se estableció en Ecuador en 1992. Ese año suscribió con el gobierno de la república el convenio de sede en que se reconoce su estatus de organismo académico internacional. También suscribió un convenio de cooperación con el Ministerio de Educación. En 1997, mediante ley, el Congreso incorporó plenamente a la universidad al sistema de educación superior del Ecuador, lo que fue ratificado por la Constitución vigente desde 1998.

La Sede Ecuador realiza actividades, con alcance nacional y proyección internacional a la Comunidad Andina, América Latina y otros ámbitos del mundo, en el marco de áreas y programas de Letras, Estudios Culturales, Comunicación, Derecho, Relaciones Internacionales, Integración y Comercio, Estudios Latinoamericanos, Historia, Estudios sobre Democracia, Educación, Salud y Medicinas Tradicionales, Medio Ambiente, Derechos Humanos, Gestión Pública, Dirección de Empresas, Economía y Finanzas, Estudios Interculturales, Indígenas y Afroecuatorianos.

Universidad Andina Simón Bolívar

Serie Magíster

- 1** Mónica Mancero Acosta, ECUADOR Y LA INTEGRACIÓN ANDINA, 1989-1995: el rol del Estado en la integración entre países en desarrollo
- 2** Alicia Ortega, LA CIUDAD Y SUS BIBLIOTECAS: el graffiti quiteño y la crónica costeña
- 3** Ximena Endara Osejo, MODERNIZACIÓN DEL ESTADO Y REFORMA JURÍDICA, ECUADOR 1992-1996
- 4** Carolina Ortiz Fernández, LA LETRA Y LOS CUERPOS SUBYUGADOS: heterogeneidad, colonialidad y subalternidad en cuatro novelas latinoamericanas
- 5** César Montaña Galarza, EL ECUADOR Y LOS PROBLEMAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL
- 6** María Augusta Vintimilla, EL TIEMPO, LA MUERTE, LA MEMORIA: la poética de Efraín Jara Idrovo
- 7** Consuelo Bowen Manzur, LA PROPIEDAD INDUSTRIAL Y EL COMPONENTE INTANGIBLE DE LA BIODIVERSIDAD
- 8** Alexandra Astudillo Figueroa, NUEVAS APROXIMACIONES AL CUENTO ECUATORIANO DE LOS ÚLTIMOS 25 AÑOS
- 9** Rolando Marín Ibáñez, LA «UNIÓN SUDAMERICANA»: alternativa de integración regional en el contexto de la globalización
- 10** María del Carmen Porras, APROXIMACIÓN A LA INTELLECTUALIDAD LATINOAMERICANA: el caso de Ecuador y Venezuela
- 11** Armando Muyulema Calle, LA QUEMA DE ÑUCANCHIC HUASI (1994): los rostros discursivos del conflicto social en Cañar
- 12** Sofía Paredes, TRAVESÍA DE LO POPULAR EN LA CRÍTICA LITERARIA ECUATORIANA
- 13** Isabel Cristina Bermúdez, IMÁGENES Y REPRESENTACIONES DE LA MUJER EN LA GOBERNACIÓN DE POPAYÁN

- 14 Pablo Núñez Endara, RELACIONES INTERNACIONALES DEL ECUADOR EN LA FUNDACIÓN DE LA REPÚBLICA
- 15 Gabriela Muñoz Vélez, REGULACIONES AMBIENTALES, RECONVERSIÓN PRODUCTIVA Y EL SECTOR EXPORTADOR
- 16 Catalina León Pesántez, HISPANOAMÉRICA Y SUS PARADOJAS EN EL IDEARIO FILOSÓFICO DE JUAN LEÓN MERA
- 17 René Lauer, LAS POLÍTICAS SOCIALES EN LA INTEGRACIÓN REGIONAL: estudio comparado de la Unión Europea y la Comunidad Andina de Naciones
- 18 Florencia Campana Altuna, ESCRITURA Y PERIODISMO DE LAS MUJERES EN LOS ALBORES DEL SIGLO XX
- 19 Alex Aillón Valverde, PARA LEER AL PATO DONALD DESDE LA DIFERENCIA: comunicación, desarrollo y control cultural
- 20 Marco Navas Alvear, DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA COMUNICACIÓN: una visión ciudadana
- 21 Martha Dubravcic Alaiza, COMUNICACIÓN POPULAR: del paradigma de la dominación al de las mediaciones sociales y culturales
- 22 Lucía Herrera Montero, LA CIUDAD DEL MIGRANTE: la representación de Quito en relatos de migrantes indígenas
- 23 Rafael Polo Bonilla, LOS INTELECTUALES Y LA NARRATIVA MESTIZA EN EL ECUADOR
- 24 Sergio Miguel Huarcaya, NO OS EMBRIAGUÉIS...: borrachera, identidad y conversión evangélica en Cacha, Ecuador
- 25 Ángel María Casas Gragea, EL MODELO REGIONAL ANDINO: enfoque de economía política internacional
- 26 Silvia Rey Madrid, LA CONSTRUCCIÓN DE LA NOTICIA: corrupción y piponazgo
- 27 Xavier Gómez Velasco, PATENTES DE INVENCION Y DERECHO DE LA COMPETENCIA ECONOMICA
- 28 Gabriela Córdova, ANATOMÍA DE LOS GOLPES DE ESTADO: la prensa en la caída de Mahuad y Bucaram
- 29 Zulma Sacca, EVA PERÓN, DE FIGURA POLÍTICA A HEROÍNA DE NOVELA
- 30 Fernando Checa Montúfar, EL *EXTRA*: LAS MARCAS DE LA INFAMIA: aproximaciones a la prensa sensacionalista

- 31 Santiago Guerrón Ayala, FLEXIBILIDAD LABORAL EN EL ECUADOR
- 32 Alba Goycoechea Rodríguez, LOS IMAGINARIOS MIGRATORIOS: el caso ecuatoriano
- 33 Tatiana Hidrovo Quiñónez, EVANGELIZACIÓN Y RELIGIOSIDAD INDÍGENA EN PUERTO VIEJO EN LA COLONIA
- 34 Ramiro Polanco Contreras, COMERCIO BILATERAL ECUADOR-COLOMBIA: efectos del conflicto
- 35 Anacélida Burbano Játiva, MÁS AUTONOMÍA, MÁS DEMOCRACIA
- 36 Ángela Elena Palacios, EL MAL EN LA NARRATIVA ECUATORIANA MODERNA: Pablo Palacio y la generación de los 30
- 37 Raúl Useche Rodríguez, EDUCACIÓN INDÍGENA Y PROYECTO CIVILIZATORIO EN ECUADOR
- 38 Carlos Bonfim, HUMOR Y CRÓNICA URBANA: ciudades vividas, ciudades imaginadas
- 39 Patricio Vallejo Aristizábal, TEATRO Y VIDA COTIDIANA
- 40 Sebastián Granda Merchán, TEXTOS ESCOLARES E INTERCULTURALIDAD EN ECUADOR
- 41 Milena Almeida Mariño, MONSTRUOS CONSTRUIDOS POR LOS MEDIOS: Juan F. Hermosa, el «Niño del terror»
- 42 Lourdes Endara Tomaselli, «¡AY, PATRIA MÍA!»: la nación ecuatoriana en el discurso de la prensa
- 43 Roberto Corrales, JUSTICIA CONSTITUCIONAL EN BOLIVIA: hacia el fortalecimiento del régimen democrático
- 44 Marco Albán Zambonino, PROBLEMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO FRENTE AL COMERCIO ELECTRÓNICO
- 45 Santiago Basabe Serrano, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS DESDE LA TEORÍA DE SISTEMAS
- 46 Bayardo Tobar, EL INGRESO DEL ECUADOR A LA OMC: simulacro de negociación
- 47 Rosana Morales, LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA: estudio comparativo Ecuador - países andinos

La prescripción es una figura del derecho que al aplicarse a lo tributario conlleva dificultades y cuestionables interpretaciones. Por otra parte, la doctrina, al no tener una posición definida sobre la naturaleza de la prescripción, genera discrepancias entre los estudiosos del derecho. Esta investigación pretende contribuir al debate sobre el asunto, analizando el tema de la prescripción tributaria en el Ecuador y en los países de la Comunidad Andina. Se inicia con el estudio de la prescripción tributaria: cuándo nace, desde cuándo es exigible, cuál es su naturaleza, su relación con la prescripción del derecho civil y sus diferencias con la caducidad.

Además, aborda la interrupción de la prescripción tributaria, indagando tanto sus causas y efectos, porqué la prescripción se interrumpe y no se suspende, si el tiempo contabilizado para que opere la prescripción debe ser concebido como término o plazo, para enseguida analizar los efectos que produce la prescripción con respecto a los sujetos de la relación jurídica tributaria.

Finalmente, se realiza un estudio comparativo con las correspondientes legislaciones de Colombia, Perú, Bolivia y Venezuela, y se establecen ciertas recomendaciones que, a criterio de la autora, permitirán una mejor y más fácil aplicación de las normas del derecho tributario relacionadas con la prescripción.



Rosana Morales (Quito, 1976) es Licenciada en Ciencias Jurídicas, Abogada y Doctora en Jurisprudencia por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador (Quito). Obtuvo su título de Magíster en Derecho en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (Quito, 2002). Actualmente, realiza estudios de Doctorado en Derecho Tributario en la Universidad de Salamanca, España.

Se desempeña como funcionaria del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.