

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSTGRADO
“DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN”



MONOGRAFIA

**“MODIFICACION DE LA PRESCRIPCION TRIBUTARIA EN
BOLIVIA A PARTIR DE LA PROMULGACION DE LEY 812”**

Diplomante: Lic. CARMEN LUCERO VERA REA

LA PAZ – BOLIVIA

2017

DEDICATORIA

A mis padres, por enseñarme a crecer y a que si caigo debo levantarme, por apoyarme y guiarme, por ser las bases que me ayudaron a formar y encaminar mi vida.

AGRADECIMIENTOS

El presente trabajo va dirigido con una expresión de gratitud a mis distinguidos maestros, que con nobleza y entusiasmo, vertieron todo su conocimiento en mi alma.

Tabla de contenido

DEDICATORIA.....	ii
AGRADECIMIENTOS.....	iii
Tabla de contenido	iv
1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. ANTECEDENTES	3
3. PROBLEMATIZACIÓN.....	6
3.1. Identificación del Problema	6
3.2. Planteamiento del problema	6
4. JUSTIFICACIÓN	7
4.1. Relevancia Social	7
4.2. Relevancia Económica.....	8
4.3. Relevancia Política.....	8
4.4. Relevancia Teórica	9
5. DELIMITACION.....	11
5.1. Temporal	11
5.2. Espacial.....	11
6. OBJETIVOS.....	11
6.1. Objetivo General	11
6.2. Objetivos Específicos.....	11
7. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL.....	12
7.1 Antecedentes del objeto de estudio	12
7.1.1. Cómputo de los plazos de prescripción	16
7.1.2. Interrupción de la prescripción.....	17
7.1.3. Suspensión de la prescripción.....	17
7.1. Teorías acerca del objeto de estudio	18
7.2. Conceptos importantes.....	34
8. MARCO METODOLOGICO	38
8.1. Enfoque de investigación	38
8.2. Método de investigación.....	38
8.3. Tipo de investigación	38
8.4. Diseño de investigación	39
8.5. Instrumentos de investigación.....	39

9. MARCO PROPOSITIVO.....	39
10. CONCLUSIONES.....	41
11. RECOMENDACIONES.....	42
12. BIBLIOGRAFÍA.....	44
13. ANEXOS	45

1. INTRODUCCIÓN

El 01 de julio de 2016 el Gobierno Boliviano promulgó la Ley 812 de modificaciones al Código Tributario Ley 2492, que establecía beneficios sustanciales a los contribuyentes con una disminución de multas e intereses, incorporó la figura del “arrepentimiento eficaz” y “reducción del periodo de prescripción de la deuda tributaria”.

La nueva norma establecía un periodo de regularización hasta el 31 de diciembre de 2016 para pagos y planes de pagos con una tasa de interés de 4% fijo y hasta 60% de reducción de la multa no importando la antigüedad de la deuda.

La norma aprobada reduce el periodo de prescripción de 10 a 8 años para que el Servicio de Impuestos Nacionales pueda eventualmente fiscalizar al contribuyente.

La prescripción en materia tributaria no es nada más que el tiempo que está facultada la Administración Tributaria para controlar, determinar, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Cuando el sujeto activo en nuestro caso el Estado, deja que pase el tiempo determinado, ya no puede fiscalizar ni determinar deudas o imponer sanciones tributarias. Esto implica el incumplimiento por parte de la Administración porque la prescripción alcanza significación sustantiva que implica la extinción de la responsabilidad del sujeto pasivo en materia tributaria.

En este caso sería entendido como un castigo por la ineficiencia de la administración, la Ley da un plazo para que cobre, si no lo hace ya no existe el derecho a cobrar. Lo que se debe entender es que lo que prescribe es “su facultad de ejecutar o cobrar la deuda tributaria”.

En otras palabras, prescribe su derecho a cobrar pero la deuda sigue existiendo, eso no va prescribir. Según lo citado en las sentencias: la prescripción no extingue la obligación, sino su exigibilidad.

Existe prescripción para hacer valer su derecho como acreedor aunque la deuda sigue existiendo.

La prescripción de los impuestos en realidad nunca sucede, en sentido pleno. O sea, siempre le deberemos al Estado una deuda, sólo prescribe su capacidad de determinar la deuda. Que en términos prácticos viene siendo lo mismo.

Los impuestos no pagados son conceptos distintos a las multas por infracciones no pagadas. Por eso la prescripción de impuestos también tiene tiempos distintos a las multas.

2. ANTECEDENTES

La Ley No 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, establece la relación jurídica entre las administraciones tributarias y los administrados, en cuanto al nacimiento y cumplimiento de las obligaciones tributarias, la parte de los ilícitos tributarios, los procedimientos tributarios y el uso de los medios de impugnación de los actos administrativos tributarios.

El Art. 59° que se refiere a la prescripción indica que la Administración Tributaria pierde su facultad de controlar, investigar, comprobar, fiscalizar, determinar deuda, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria a los 4 años.

El mismo se ampliará a los 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años.

Según modificación al Código tributario la prescripción de 2012 a junio de 2016, decía:

“Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018” (Cáceres, 2017)

Por ejemplo si se tiene una deuda que vence el 2012, dentro de 4 años para adelante prescribe. Si es del 2013, dentro de 5 años; del 2014, dentro de 6 años... y así sucesivamente, hasta 10 años a partir del 2018

El 30 de junio de 2016 se decreta modificar la Ley N° 2492 “Código Tributario Boliviano” en el cual se modifican los Artículos 47° Componente de la Deuda

Tributaria y el Artículo 59° modificando los Parágrafos I y II, donde indica que las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los 8 años.

El término de la prescripción se ampliará en 2 años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, se inscribiera en un régimen tributario diferente al que corresponde, incurra en delitos tributarios o realice operaciones comerciales y/o financieras en países de baja o nula tributación”

Se modifica también el Artículo 83° sobre Medios de Notificación el cual en su texto indica que los medios de notificación también pueden ser electrónicos, personales, por cédula, por edicto, por correspondencia postal certificada, tácitamente, masiva y en secretaria.

Del análisis de estas 3 modificaciones se puede observar que el tiempo de prescripción se ha ido modificando y ampliando el plazo desde el inicio de 4 años que entro en vigencia el año 2003 al año 2017 se incrementó en 4 años más desde, ¿pero cómo los Contribuyentes deben entender esta situación?: Cuando el estado, pasando un tiempo determinado, ya no puede fiscalizar ni determinar deudas o sanciones tributarias, es como un castigo por su ineficiencia, si dentro del plazo marcado por ley no se hace el cobro, ya no tiene derecho al mismo.

“La prescripción tiene como finalidad modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace. Su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro”

“El fundamento de la prescripción está en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, de manera que quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad para hacer valer algún derecho”.

La prescripción extingue la deuda tributaria por el transcurso del tiempo. Si se interrumpe, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración.

La prescripción aprovecha por igual al sujeto pasivo y a los demás responsables de la deuda; pero, interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los responsables.

Lo que no prescribe es “su facultad de ejecutar la deuda tributaria”. En otras palabras, prescribe su derecho a cobrar pero la deuda sigue existiendo, eso nunca prescribe. Según lo citado en las sentencias: la prescripción no extingue la obligación, sino su exigibilidad. Existe prescripción para hacer valer su derecho como acreedor aunque la deuda sigue existiendo.

Ahora bien hasta antes de la primera modificación del 2012 todos entendíamos la prescripción de la siguiente manera:

Si en el año 2000 vencía la deuda tributaria y el contribuyente no pagaba. Y si en los siguientes 4 años: 2001, 2002, 2003, 2004 la Administración Tributaria no realizaba las gestiones de cobro, es decir no emitía orden de fiscalización o determinación de deuda, entonces ésta prescribía. (Cáceres, 2017)

A partir de la nueva modificación de la prescripción según Ley 812 la prescripción corre a partir del año 2016 en adelante.

3. PROBLEMATIZACIÓN

3.1. Identificación del Problema

Debemos entender que la Ley 812 promulgada en julio de 2016 dice: “Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los ocho (8) años, para controlar, determinar, fiscalizar e imponer sanciones”, pero no especifica si será del 2016 para atrás, se presume que es para adelante, luego de promulgada la ley. O sea, del 2016 a ocho años subsiguientes.

Esto porque la CPE indica que ninguna ley es retroactiva a menos que favorezca al contribuyente. Por otro lado cabe resaltar que la prescripción ha sido interpretada de forma incorrecta por el Servicio de Impuestos Nacionales puesto que ha sido tomada de forma retroactiva.

3.2. Planteamiento del problema

Si la prescripción tributaria es de 8 años ¿cómo se debe computar el plazo de vencimiento, para que la Administración Tributaria pierda la facultad de controlar, fiscalizar y cobrar las deudas tributarias?

4. JUSTIFICACIÓN

4.1. Relevancia Social

La existencia humana está ligada a hechos y actos jurídicos dando lugar a la constitución de derechos y obligaciones, tal como es el caso de la prescripción, la misma que se convierte en un derecho del sujeto activo para el cobro de impuestos y una obligación para el sujeto pasivo para el pago de tributos.

Siendo a la vez una obligación para el Estado como sujeto activo que ejecute todas las medidas permitidas por ley para la recaudación de los tributos en los plazos establecidos, asimismo sus funcionarios efectivicen sus medidas de control, supervisión, fiscalización y cobro, para que estos sean más eficientes y eficaces y en periodos cortos, porque no está lejos de la realidad que la Administración Tributaria fiscaliza una gran parte de mundo de contribuyentes períodos antes de llegar al término de su prescripción (para interrumpir la prescripción), lo que se convierte en una vulneración de los derechos de los contribuyentes.

En muchos casos los contribuyentes, (dueños, socios, funcionarios en general, etc.) no tienen conocimiento de los errores o incumplimientos en los que incurrieron al momento de las declaraciones juradas y solo cuando les llega la orden de verificación o fiscalización entran en conocimiento del hecho, pero para llegar a este punto ya han pasado varios años y se ha incrementado la deuda tributaria al doble o al triple del Tributo Omitido por las multas a incumplimientos a deberes formales, por el mantenimiento de valor entre otros.

Por lo expuesto anteriormente se entiende que si la Administración Tributaria no ejerce su derecho en el tiempo, este se convierte en un derecho adquirido y consolidado para el contribuyente.

4.2. Relevancia Económica

Otro punto que debe ser tomado en cuenta es el tiempo puesto que no es lo mismo pagar un importe por un adeudo tributario en 1, 2, o 3 años en adelante que pagar el mismo a partir del 5, 6, 7 u 8 año. Este monto se triplicara, cuadruplica y en definitiva se multiplica afectando directamente al contribuyente.

La política tributaria ha jugado un rol fundamental en conseguir la sostenibilidad de los ingresos tributarios; cumpliendo su objetivo de ampliar la base tributaria, así como la lucha frontal contra la defraudación y el contrabando. Esta dentro de esta política el evitar perder la cualquier ingreso tributario y por ello mismo se amplía el plazo de la prescripción.

Indudablemente, estas medidas y la dinamización de la actividad económica interna han determinado que la recaudación tributaria se fortalezca y también presente un crecimiento sostenido, principalmente explicada por los impuestos relacionados al movimiento económico interno.

4.3. Relevancia Política

La Constitución Política del Estado en el artículo 323, parágrafo I, prevé que la política fiscal se basa en ciertos principios, entre los que se menciona el de control, que no es otra cosa que someter la actividad administrativa al control de las instancias de impugnación, como un mecanismo para revisar las actuaciones arbitrarias.

Frente a esta pasividad en los procedimientos, se deben incorporar mecanismos que reduzcan la arbitrariedad, entre ellos el silencio administrativo positivo y negativo que permitirán que la Administración Tributaria sea más diligente y ofrezca respuestas oportunas, caso contrario, de acuerdo al procedimiento que se trate, el contribuyente tendrá por aceptado su petitorio o se considerará rechazado para que ejerza el derecho a la impugnación.

Existe una fuerte crítica al desempeño de la justicia ordinaria; sin embargo, la justicia administrativa que se imparte por la Administración Tributaria es mucho más arbitraria que la judicial, vulnera los derechos del ciudadano en mayor medida y con mayor frecuencia, es un abuso sin límites, etcétera ... "ni a quién quejarse".

"La prescripción es un instituto jurídico por el cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, permitiendo la extinción de los derechos o la adquisición de las cosas ajenas"

Muchas veces la utilización de la palabra prescripción en Derecho no se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual no se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo.

"El tiempo lleva a la consolidación de ciertos derechos y a la pérdida de otros".

4.4. Relevancia Teórica

El derecho de la Administración de determinar la deuda tributaria mediante la práctica de la liquidación es un derecho temporalmente limitado.

La prescripción priva al Estado de la posibilidad de exigir el pago de los tributos adeudados. La misma prescripción puede privar al ciudadano de exigir el pago de cantidades que pueda exigir al estado por concepto de pagos indebidos o saldos a favor.

La institución jurídica, se fundamenta en un principio constitucional de seguridad jurídica, por cuanto una situación de incertidumbre no puede mantenerse eternamente.

La ampliación de plazos se compagina mal con la evolución de los medios electrónicos con los que cuenta la Administración Tributaria.

En los años pasados la información tributaria era limitada, el envío de declaraciones juradas era de forma manual en algunos casos y no se contaba

con plataformas de información de contribuyentes actualizadas. No existía el cruce de información con los que se cuenta a la fecha.

Existía mayor vulnerabilidad o manipulación de la información en cuanto a datos reales e incluso a los documentos como las facturas puesto que existía clonación, en esos tiempos si resultaba más difícil el trabajo del Servicio de Impuestos Nacionales y de la Aduana Nacional porque se encontraban limitados de herramientas tecnológicas.

En la actualidad debe tenerse en cuenta que las Autoridad tributaria dispone de un Departamento de Inteligencia Fiscal y con un sistema más sofisticado, capaz de tramitar y organizar toda la información, sistema que puede generar reportes más confiables sobre la situación económica y patrimonial de los contribuyentes en tan solo minutos

Tomando en consideración lo anterior, la ampliación de los plazos de prescripción no tienen razón de ser, por el contrario deberían haberse mantenido o incluso reducido. El plazo inicial de 4 años era un tiempo prudente para fiscalizar a los sujetos pasivos de forma completa.

Para la Administración un plazo mayor de los 4 años es mejor, pero no tiene sentido, porque lo que provoca claramente es mayor inseguridad jurídica lo cual afecta al crecimiento económico de país.

5. DELIMITACION

5.1. Temporal

El periodo seleccionado para el presente estudio es desde la promulgación de la Ley Nro. 812 de 30 de junio de 2016 que tiene por objeto modificar la Ley nro. 2492 de agosto de 2003. Hasta el presente año.

5.2. Espacial

El estudio de la prescripción se lo realizara en el Estado Plurinacional de Bolivia. Está constituido por el territorio nacional y las áreas geográficas de territorios extranjeros donde rige la potestad aduanera.

6. OBJETIVOS

6.1. Objetivo General

Analizar la modificación de los Parágrafos I y II del Artículo 59 de la ley 2492, para comprender la retroactividad de la prescripción tributaria.

6.2. Objetivos Específicos

- Indagar la facultad que tiene la Administración Tributaria para determinar deudas a partir de la vigencia de la Ley 812.
- Definir el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas una vez prescritas.
- Enunciar las formas de suspensión e interrupción de la prescripción tributaria.
- Indicar los pasos a seguir para declarar prescrita una deuda tributaria.

7. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

7.1 Antecedentes del objeto de estudio

El Código Tributario Boliviano Ley 2492 promulgada el 2 de agosto de 2003 establece en su ámbito de aplicación los principios, instituciones, procedimientos y las normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano. Estas normas se aplican en todo el territorio nacional.

En materia aduanera salvo lo dispuesto por tratados internacionales o leyes especiales.

El código tributario se apoya en el principio de legalidad o reserva de Ley, es decir solo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador, fijar la base imponible y la alícuota o el límite máximo o mínimo de la misma, y designa al sujeto pasivo. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios, tipificar los ilícitos tributarios y establecer sanciones.

Las fuentes del Derecho Tributario son: la CPE, Convenios y Tratados Internacionales, El Código Tributario, Las Leyes, Decretos, Resoluciones Supremas y demás disposiciones de carácter general. Tendrán carácter supletorio al Código Tributario cuando exista vacío en el mismo.

Los tributos son las obligaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, los mismos se clasifican en: impuestos, tasas, patentes y contribuciones especiales.

- Impuestos, son el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por ley.
- Tasa, son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público.

- Patentes Municipales, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas.
- Contribuciones Especiales, cuyo hecho generador, son los beneficios de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

Hecho Generador, o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Los sujetos que intervienen son:

- Sujeto Activo, cuya facultad es la de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en el Código de Tributario.
- Sujeto Pasivo, es el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone el Código Tributario.
- Contribuyente, es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Componentes de la Deuda Tributaria, La Deuda Tributaria (DT) es el tributo omitido expresado en Unidades de Fomento de Vivienda más intereses (I) que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, sin la necesidad de intervención o requerimiento alguno de la Administración Tributaria, de acuerdo a la siguiente fórmula:

$$DT = TO + I$$

El Tributo Omitido (TO) será expresado en Unidades de Fomento de Vivienda publicada por el Banco Central de Bolivia, del día de vencimiento de pago de la obligación tributaria. **(LEY 812 Modifica La Ley 2492 Código Tributario Boliviano, 2016)**

La tasa de interés (r) podrá variar de acuerdo a los días de mora (n: n1 , n2 , n3) y será:

1. Del cuatro por ciento (4%) anual, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria, hasta el último día del cuarto año o hasta la fecha de pago dentro de este periodo, según corresponda (n1).
2. Del seis por ciento (6%) anual, desde el primer día del quinto año de mora, hasta el último día del séptimo año o hasta la fecha de pago dentro de este periodo, según corresponda (n2).
3. Del diez por ciento (10%) anual, desde el primer día del octavo año de mora, hasta la fecha de pago (n3).

El total de la deuda tributaria estará constituido por el Tributo Omitido actualizado en Unidades de Fomento de Vivienda, más los intereses aplicados en cada uno de los períodos de tiempo de mora descritos precedentemente, hasta el día de pago.

- I. II. La deuda tributaria expresada en Unidades de Fomento de Vivienda, al momento del pago deberá ser convertida en moneda nacional, utilizando la Unidad de Fomento de Vivienda de la fecha de pago.
- II. Los pagos parciales una vez transformados a Unidades de Fomento de Vivienda, serán convertidos a valor presente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, utilizando como factor de conversión para el cálculo

de intereses, la relación descrita en el Parágrafo I del presente Artículo, y se deducirán del total de la deuda tributaria sin intereses.

- III. Los montos indebidamente devueltos por la Administración Tributaria, serán restituidos por el beneficiario según la variación de la Unidad de Fomento de Vivienda e intereses, de acuerdo a lo previsto en el presente Artículo, calculados a partir de la fecha de la devolución indebida hasta la fecha de pago.”

La prescripción supone una variante de extinción de los derechos y las acciones a causa del no ejercicio por el sujeto activo de los mismos, durante el tiempo fijado por la ley.

Si un contribuyente debe a la Administración Tributaria una determinada cantidad de dinero que proviene de un impuesto que no paga y la Administración Tributaria no ejerce su acción de fiscalización y permanece en silencio durante el tiempo establecido por ley, ocurre que si la demanda se produce pasado ese tiempo, el contribuyente podrá pagar si lo desea, pero ya no estará obligado a hacerlo.

Esto debido a que la deuda ha prescrito, es decir la Administración Tributaria ha perdido su facultad de fiscalizar, controlar, comprobar, investigar e imponer sanciones y para esto se debe señalar que si hay prescripción.

La prescripción de la deuda tributaria conlleva su extinción de oficio, sin necesidad de que sea determinada por la Administración Tributaria, por tanto, es importante conocer los plazos de prescripción existentes, las causas que pueden interrumpir tales plazos, teniendo en cuenta los últimos cambios de la ley 2492 por la Ley 812.

El Servicio de Impuestos Nacionales y la Autoridad de Impugnación Tributaria (ex superintendencia tributaria) desde la gestión 2012 hasta antes de estas sentencias de mayo y junio del 2016, han ido interpretado incorrectamente la prescripción tributaria.

7.1.1. Cómputo de los plazos de prescripción

El término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

a. Prescripción hasta el año 2011

Hasta antes de la primera modificación del 2012 se entendía la prescripción de la siguiente manera:

En el año 2000 vencía una deuda y no se pagaba, la Administración Tributaria tenía los siguientes 4 años (2001, 2002, 2003, 2004), para cobrar, pero si la Administración no emitía orden de fiscalización o determinaba la deuda esta prescribía.

b. Prescripción 2012 a junio 2016

Según modificaciones al Código Tributario en el 2012, dice:

“Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018”.

Tomemos el caso de una deuda que vence el 2012, dentro de 4 años para adelante prescribe. Si es del 2013, dentro de 5 años; del 2014, dentro de 6 años y así sucesivamente, hasta 10 años a partir del 2018,

Para poder aplicar este plazo de prescripción se debía tener en cuenta cuando empezaba a computarse la deuda, de forma tal que esté definido correctamente el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración jurada.

Por tanto, una vez transcurrido el tiempo mencionados anteriormente, los derechos prescribirían, siempre y cuando no se haya interrumpido el plazo. Los motivos por los que puede interrumpirse el plazo de prescripción son: La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa, y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable.

En este sentido cobra especial importancia cuando se entiende que el sujeto pasivo tiene conocimiento formal de tales acciones, en cualquier caso, cuando se entiende recibida una notificación, automáticamente se produce la interrupción del plazo de prescripción.

7.1.2. Interrupción de la prescripción

La prescripción se interrumpe por:

La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa (Luego de la notificación con la vista de cargo y transcurridos 20 días para la presentación de descargos o el pago correspondiente, se dicta la resolución determinativa dentro del plazo de 30 días, computable a partir del vencimiento del término de prueba.

Esto significa el fin de la etapa de determinación y el mismo es un resumen de todo el proceso administrativo para la determinación del adeudo, incluyendo la multa, por la conducta del contribuyente).

7.1.3. Suspensión de la prescripción

La prescripción se suspende:

Con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses

La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso

y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

7.1. Teorías acerca del objeto de estudio

El problema impositivo es un tema que está siendo abarcado por muchos países, por su importancia dentro de la economía su tratamiento debe ser analizado desde varias perspectivas y ver las corrientes actuales, entre las que podemos destacar las siguientes:

Prescripción Tributaria analizada por el Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile considera que:

- Claridad y consistencia de las normas que la consagran.
- Significado práctico o expresión concreta de la prescripción.
- Improcedencia de discriminar entre declaraciones con resultado positivo y negativo.

Frente a las graves y profundas deficiencias que presenta el sistema tributario de Chile, expresadas en normas contradictorias, ininteligibles o inoperantes, en reglas insuficientes o excesivamente generales (que hacen que sea la jurisprudencia administrativa la que deba señalar la normativa a aplicar) o en disposiciones apartadas de la realidad, carentes de fundamento, obsoletas o impracticables, la normativa legal sobre la prescripción tributaria resulta ser la excepción. **(Figuroa, 2014)**

La prescripción impositiva aparece regulada por normas claras y consistentes, con el agregado de que se trata de una normativa coherente con los principios, fundamentos y conceptos doctrinarios que informan la institución de la prescripción.

En esos términos, resulta incomprensible la jurisprudencia administrativa y judicial, que, con pretextos absurdos o pseudo argumentos que no resisten análisis, intente oscurecer lo que probablemente es la única materia que, en nuestra legislación tributaria, se encuentra regulada con la claridad y consistencia que sería tan deseable en otros temas impositivos.

La prescripción, con el respaldo de los fundamentos que la sustentan (dentro de los cuales destaca la certeza jurídica) busca dar fijeza o carácter definitivo e inalterable a determinados hechos o antecedentes, evitando la necesidad de remontarse, ilimitadamente, (o más allá del tiempo que se estime razonable), a la verificación, comprobación o demostración de los mismos.

Un ejemplo típico se produce en el estudio de títulos inmobiliarios, en que la necesidad de comprobar si el que se dice dueño adquirió de quien era efectivamente el propietario legítimo, nos lleva, a su vez, a indagar respecto del propietario anterior y así, sucesivamente. **(Figueroa, 2014)**

A no mediar la prescripción, que en términos prácticos nos dice que nos remontemos en este análisis retroactivo, sólo hasta determinada fecha, dando por válidos los títulos de ese propietario, el estudio de títulos se haría impracticable, ya que en cada caso se haría necesario llegar hasta la fecha del descubrimiento del continente o de las primeras encomiendas.

Nos parece un ejemplo adecuado, puesto que resulta perfectamente equivalente a lo que sucede con la prescripción tributaria, a no mediar la cual, cualquiera revisión de una empresa sujeta a contabilidad, debería, necesariamente, remontarse hasta su primer ejercicio.

Tomaría demasiado espacio demostrar científicamente la afirmación anterior, pero cualquier profesional vinculado al tema impositivo sabe, positivamente, que no es posible validar los resultados de un determinado año, sin verificar los antecedentes del ejercicio anterior y así sucesivamente, hasta llegar al año de inicio de actividades.

Ello, por la simple razón de que la información contable de cada ejercicio, se alimenta de los antecedentes registrados en los ejercicios precedentes, por lo que cada declaración anual, no puede ser revisada o verificada aisladamente y sólo puede ser validada verificando antecedentes de respaldo, que corresponden a información de años anteriores.

Ello es obvio, si se tiene en cuenta la necesaria continuidad en el quehacer de las empresas, el que de modo, por cierto artificial, se corta o separa a través de los balances anuales.

Por lo tanto, en una revisión tributaria sucede lo que en un estudio de títulos. Si la ley, a través de la prescripción, no pusiera un límite, la tarea se haría materialmente impracticable, puesto que habría que remontarse, necesariamente, de un propietario a su predecesor en el dominio, y así, indefinidamente.

Ausencia de discriminación en la normativa legal. Lo señalado, derriba, desde ya, el primer mito que se ha pretendido construir en esta materia, cuando se señala que los ejercicios o declaraciones con resultados negativos pérdidas no prescribirían, porque en tal caso, ese resultado negativo tiene incidencia en los posteriores. **(Figueroa, 2014)**

Lo cierto es:

- a. Que, por una parte, los resultados de todos los ejercicios (expresados en la respectiva declaración de impuestos) tienen, necesariamente, efectos e incidencia en los ejercicios futuros, de modo que el resultado negativo no constituye ninguna particularidad en este sentido, ya que siempre, la verificación de los resultados de un año obliga a verificar la información del año anterior (de la cual provienen gran parte de los antecedentes), y así sucesivamente, y

- b. Por otra, que las normas que regulan la prescripción no hacen ningún distingo entre declaraciones con resultado positivo o negativo, de modo que cuando se discrimina en tal sentido se contraviene ese principio jurídico esencial según el cual, cuando el legislador no distingue, no es lícito al intérprete distinguir.

La revisión tributaria que obliga, siempre, a remontarse al ejercicio anterior, al igual que el estudio de títulos de dominio a que se ha hecho referencia, no sería posible sin la ayuda de la prescripción, que es, en definitiva, la que permite poner fin a esa retroactividad indefinida.

La prescripción tributaria no limita las facultades del Servicio, como erróneamente se asume. Por el contrario, es la que hace posible el ejercicio racional de la facultad de fiscalizar.

Si no existiera un límite legal establecido a través de la prescripción, cualquier proceso de fiscalización debería ser necesariamente integral, vale decir, remontarse hasta el primer ejercicio del contribuyente, ya que cualquier otro corte antojadizo resultaría arbitrario y sin respaldo.

La prescripción y las pérdidas tributarias, señala que las declaraciones de impuesto con resultados negativos, no presentan ninguna particularidad respecto a la prescripción y que la pérdida tributaria no constituye antecedente que justifique distingo alguno, en lo que se refiere a esta institución **(Figuroa, 2014)**

Desde luego, la ley no distingue entre declaraciones con resultado positivo o negativo, como lo hace con las declaraciones omitidas o maliciosamente falsas, para señalar que, en tal caso, el plazo para la revisión aumenta a seis años.

Tampoco el resultado negativo hace diferencia en lo que respecta a los aspectos conceptuales u operativos de la prescripción, puesto que con independencia de los resultados positivos o negativos de las declaraciones de los años anteriores,

la revisión de los períodos previos resulta siempre indispensable para validar la información y resultados del año que se examina.

Ello es simple consecuencia de la correlación de las operaciones de las empresas, que, artificialmente, se separa en períodos anuales, pero que, obviamente, tiene continuidad.

Así, por ejemplo, ¿Cómo podría validarse un cargo por depreciación que aparece rebajado en un determinado ejercicio, sin verificar el valor de compra en el ejercicio de adquisición del activo? ¿Cómo podría verificarse la procedencia de una indemnización por años de servicio sin remitirse al ejercicio en el que el trabajador fue contratado? ¿Cómo podría constatarse el carácter necesario de gastos que están asociados a ingresos que fueron reconocidos con anterioridad?

Los ejemplos son infinitos, ya que la actividad de la empresa y situaciones con incidencia tributaria, no comienza el 1 de enero del año que es objeto de revisión, sino que se remontan a ejercicios anteriores y, en algunos casos, al inicio de sus operaciones.

Es por ello que, a no mediar la prescripción, la validación de los antecedentes de un determinado período, obligarían a retrotraerse, sin límite de tiempo, a períodos que pudieran ser muy remotos, cualquiera hubiere sido el resultado (positivo o negativo) de éstos.

En definitiva, las declaraciones con resultado negativo, no presentan ninguna particularidad que justifique un distingo respecto de la prescripción y, desde luego, la ley no establece tal distingo.

Mientras más se profundice en el análisis de la prescripción tributaria y de las normas que la consagran, se hace más inexplicable la jurisprudencia que la desconoce, que asume que existiría normativa distinta para declaraciones con resultado positivo o negativo, que hace discriminaciones con argumentos que no resisten el más mínimo análisis, que razona sobre la base de que la prescripción

estaría limitando las facultades del Servicio (y correlativamente, amparando eventuales evasiones), en circunstancias de que es la prescripción la que hace posible el ejercicio racional de la facultad de fiscalizar (la que, según se ha demostrado, en ausencia de la prescripción, supondría, necesariamente, remontarse hasta el primer ejercicio del contribuyente).

Prescripción Tributaria analizada por la Universidad Nacional de Córdoba Facultad de Ciencias Económicas Escuela de Graduados en Ciencias Económicas Especialización en Tributación considera que:

El Código Civil Argentino conceptúa a la prescripción como un medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo.

Este instituto es aplicable tanto a los derechos reales como a los derechos personales, y encuentra su fundamento en la necesidad de tutelar el principio de seguridad jurídica.

Cabe distinguir, pues, entre “prescripción adquisitiva” (medio de adquirir un derecho por la continuación de la posesión durante un tiempo fijado por ley) y “prescripción liberatoria” (medio de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo y la inacción del acreedor).

Desde la óptica tributaria, es esta última la que tiene relevancia dada su naturaleza, por lo que se procederá a profundizar en su análisis. La prescripción liberatoria es una excepción para repeler una acción por el solo hecho de que quien la entabla ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere. **(Irusta, 2015)**

Tal como expone Celdeiro en su libro (2013), “si se la enfoca desde el punto de vista del acreedor de la obligación, entonces se puede decir que es un medio de extinción de la acción que le corresponde para demandar el cumplimiento de la misma.

En cambio, desde la óptica del deudor, resulta dable sostener que es un modo de liberarse del cumplimiento de la mencionada obligación”. Ahora bien, es importante tener presente, y como conclusión lógica, que la prescripción liberatoria no es un medio de extinción de obligaciones. Lo que se extingue es la acción para demandar su cumplimiento, pero estas subsisten como obligaciones naturales.

Si bien no es justo que, por la mera negligencia se pierda un derecho, la seguridad jurídica exige que en algún momento finalicen situaciones inestables. En una situación 4 extrema, un acreedor que no ejerciera un derecho podría generar incertidumbre a varias generaciones.

Prescripción y Caducidad, al momento de hablar de prescripción, es común que esta suela confundirse o entremezclarse con el concepto de caducidad de un derecho. Sin embargo, ambos institutos son diferentes (más allá que los dos estén fundados en el transcurso del tiempo y la inactividad del acreedor).

Las diferencias pueden observarse en lo siguiente:

- 1) La caducidad extingue el derecho, mientras que la prescripción no, pues este subsiste como obligación natural.
- 2) La prescripción afecta toda clase de derechos, pues es una institución general, en tanto que la caducidad, por no ser general, solo afecta ciertos derechos, que nacen con una vida limitada en el tiempo.
- 3) La prescripción puede verse suspendida o interrumpida en su curso, no así la caducidad.
- 4) La prescripción solo proviene de la ley, mientras que la caducidad puede resultar también de convención entre particulares.
- 5) Los plazos de prescripción son habitualmente prolongados, mientras que los de caducidad son comúnmente breves.

6) La caducidad puede ser pronunciada de oficio.

Forma de cómputo, los plazos de prescripción según el caso se computan de la siguiente manera de acuerdo a la norma procedimental:

Para determinar y exigir el pago de impuestos, desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

Para la aplicación de sanciones, desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

Para hacer efectivas las sanciones, desde la fecha de notificación de la resolución firme que las imponga. Es de notar aquí que, respecto de lo establecido en cuanto a la forma de contar los plazos en materia de prescripción, el Código Civil y Comercial determina algo diferente. En efecto, este dispone, como regla general, que el transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible.

Más allá de esto (y apoyando la teoría civilista del derecho tributario), no se puede obtener conclusión negativa alguna sobre la separación entre la norma tributaria y la civil ya que, como explica Celdeiro (2013), “la ley procedimental contiene normas autónomas sobre los términos de la prescripción, pero ello no autoriza a considerar que existe un total apartamiento de las normas civilistas, por cuanto éstas resultarán aplicables en materia impositiva, salvo disposición expresa en contrario”.

En relación con el “vencimiento” que establece el artículo 57 de la ley 11.683 al momento del cómputo, es importante mencionar que éste significa el último plazo fijado por la administración tributaria para la presentación de las Declaraciones Juradas y el pago del impuesto correspondiente.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa “Sáenz, Justo Pastor” de fecha 12/08/1964, resolvió que si la AFIP – DGI fija un nuevo plazo general, debe entenderse que la fecha extrema de éste es la que constituye el vencimiento general, aun cuando se traslade a un nuevo calendario.

Mención aparte merecen los accesorios de anticipos. Tal como, en reiteradas ocasiones, lo ha considerado nuestro más alto tribunal, los anticipos de impuestos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, que tienen su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento. El pago de estos se requiere con anterioridad al vencimiento del plazo general del tributo.

Es en ese momento en el que pierden dicha individualidad ya que, a partir de allí, la deuda existente será en concepto de declaración jurada o determinación de oficio. Sin embargo, la omisión del pago de los mismos devenga los intereses resarcitorios que establece el artículo 37 del texto procedimental.

En cuanto al cómputo del término de prescripción de estos accesorios, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estimó que debe comenzar el 1 de enero del año siguiente al vencimiento de los mismos y no del impuesto principal (Fisco Nacional c/Chami, Pablo Andrés, CSJ, 25/06/1996).

Asimismo, y apoyando esta tesitura, la Cámara Federal en un fallo anterior determinó que “la expresión ‘presentación de declaraciones juradas’, contenida en la norma, debe ser entendida como comprendiendo, asimismo, a las boletas de depósito (entre ellas las de anticipos), dado que revisten aquel carácter.

Por eso es que, el término de prescripción comenzará a contarse a partir del 1 de enero siguiente al año en que venció el plazo para el ingreso de dichos pagos a cuenta”.

De acuerdo a la legislación aplicable, el hecho de que haya prescrito la acción para exigir el pago del tributo no tiene efecto alguno sobre la acción para aplicar sanciones por infracciones cometidas con posterioridad al vencimiento de los

plazos generales para el pago de los gravámenes. De esta manera se observa claramente la separación conceptual entre el tributo y las sanciones de multa y clausura.

En lo relativo a la prescripción de sanciones tributarias, y a diferencia de lo que sucede en materia de las acciones y poderes fiscales con relación a los impuestos, la norma prevé un 13 doble término de prescripción: a) uno relacionado con la acción para aplicar la sanción, y b) otro relacionado con la acción para hacerla efectiva.

Respecto del primero de los supuestos antes mencionados, su término de prescripción comenzará a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que se configure la infracción. Queda visto que el cómputo del período de prescripción para aplicar sanciones se desvincula íntegramente del vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen, considerando solamente la comisión del ilícito tributario.

En cambio, para hacer efectiva una sanción, el inicio tiene lugar a partir de la fecha de la notificación de la resolución administrativa firme que imponga la multa y/o clausura.

Prescripción de la acción de repetición, hasta aquí se han explicitado y comentado conceptos respecto de la prescripción de las acciones y poderes del fisco (que libera al contribuyente). Sin embargo, si nos circunscribimos a la acción de repetición de tributos, el instituto de la prescripción ha de beneficiar al Fisco, toda vez que al revestir éste el rol de sujeto pasivo de la mencionada acción, el transcurso del plazo de prescripción hace nacer a su favor el derecho a no ser pasible de reclamos incoados en instancias administrativas o jurisdiccionales por parte de sujetos inactivos que solicitaren la devolución de las sumas que hubieran eventualmente abonado en forma indebida.

De acuerdo a la ley de procedimiento tributario, la acción de repetición de impuestos ingresados al Fisco prescribe al cabo de cinco años. Este plazo se

computa de la siguiente manera: En el caso de pagos o ingresos efectuados a cuenta del impuesto cuando aún no ha operado su vencimiento: desde el 1 de enero siguiente al año en que venció el período fiscal. - En el caso de pagos o ingresos relativos a un período fiscal ya vencido: desde el 1 de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso. - Para aquellas situaciones en las que se realizan pagos por un mismo período fiscal antes y después de su vencimiento: la prescripción corre independientemente para unos y otros.

Como puede observarse, el punto de referencia para computar el plazo de prescripción de esta acción, en el caso de pagos a cuenta del gravamen, está dado por el vencimiento del período fiscal y no por el del término para presentar las declaraciones juradas y efectuar el pago de los impuestos correspondientes a dicho período fiscal.

La cuestión es qué momento se entiende por vencimiento del período fiscal al que alude la normativa. La Administración Tributaria, a través de la Instrucción (DGI) 78/73 considera a este el 31 de diciembre.

De igual manera lo entiende y ratifica el Tribunal Fiscal de la Nación al decir que, de haber querido referirse al vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones e ingreso del gravamen, así lo hubiera consignado, como lo hace al referirse a la prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto

Suspensión de la prescripción, tal como se ha mencionado anteriormente, el instituto de la prescripción se funda en razones de seguridad y certeza jurídica, y donde el transcurso del tiempo juega un rol fundamental. Sin embargo, pueden producirse determinados hechos que alteren el curso de la prescripción, ya sea suspendiéndolo o interrumpiéndolo.

La legislación civil establece que la suspensión de la prescripción detiene el cómputo del tiempo por el lapso que dura, pero aprovecha el período transcurrido hasta que ella comenzó. Es decir que, el tiempo cumplido con anterioridad a la

irrupción de la causal generadora de la suspensión, se agrega al que prosigue al terminar dicha causal.

La ley de procedimiento fiscal contiene un régimen específico respecto a las causales de suspensión de la prescripción, por lo que al existir esta normativa específica, no es procedente remitirse a los motivos que sobre el tema establece el Código Civil y Comercial. La ley 11.683 de Procedimiento Tributario, en su artículo 65, contempla una serie de supuestos en los que los términos de prescripción de las acciones y poderes fiscales se suspenden por un año.

Los mencionados supuestos o causales de suspensión son los siguientes: - Intimación administrativa al pago de tributos determinados: se interpreta ampliamente que debe existir una resolución administrativa que intime el pago de tributos determinados de oficio, no siendo asimilable al simple pedido de presentar declaraciones juradas.

Si bien la norma no establece en forma expresa si la suspensión comienza desde el dictado de la intimación, o desde su notificación al responsable o contribuyente, se entiende que el efecto suspensivo recién tiene lugar desde la fecha de la aludida notificación.

A su vez, la intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios.

Resolución condenatoria por la que se aplica multa con respecto a la acción penal: existen dos posiciones encontradas respecto del momento en que debe iniciar el cómputo de la suspensión en este punto.

El Fisco, a través del dictamen 8/2007, sostiene que la ley debe ser interpretada literalmente cuando dispone 16 que la suspensión del curso de la prescripción para aplicar multas ocurre desde la fecha de la resolución condenatoria que

aplica la sanción, con sustento en que ése es el momento en que el Estado ejerce su potestad punitiva.

Así también fue entendido por el Ministro de la Corte Petracchi quien, en el fallo “Bossi y García SA c/DGA”, de fecha 08/11/2011, en su voto en disidencia, determinó que de la letra de la ley surge claramente que la interrupción de la prescripción se produce por la sola circunstancia del dictado del auto respectivo.

Esto se contrapone con otra línea doctrinaria que se pronuncia en el sentido que la notificación constituye una condición que hace a la eficacia del acto y que es en ese momento cuando el acto administrativo la adquiere, por lo que el cómputo de la mencionada suspensión debe comenzar en dicho momento.

Esta última interpretación es más razonable, teniendo en cuenta que, de lo contrario, el Fisco podría emitir resoluciones condenatorias al límite de la prescripción y notificarlas al contribuyente tiempo después, desechando toda seguridad jurídica.

Acción Administrativa: la ley 23.771 establecía una prohibición de dictar resolución administrativa por los gravámenes y períodos fiscales comprendidos en una causa penal, hasta la existencia de sentencia judicial definitiva y firme. Actualmente, esta ley se encuentra derogada, razón por la cual no podría invocarse válidamente el efecto suspensivo que preveía en su artículo.

Formulación de denuncia penal tributaria: en este caso, queda suspendida el curso de la prescripción desde el momento de la formulación de la denuncia por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en la ley 24.769, y hasta los 180 días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva.

A través de la reforma tributaria introducida mediante el dictado de la ley 26.044, se incorporó una causal más de suspensión de la prescripción. Esta, suspende por 120 días, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de

determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se trate de períodos fiscales próximos a prescribir, y dichos actos se notificaran dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.

Esto fue severamente criticado por la doctrina ya que se le otorga al Fisco seis meses “adicionales” para ejercer sus facultades de determinación y exigencia del pago para solucionar un problema de la Administración Tributaria, que tiene su origen en su demorado accionar.

Como corolario al tema de la suspensión de la prescripción y sus causales, no podemos dejar de mencionar una práctica bastante común en nuestra legislación, cual es la de establecer regímenes de regularización tributaria (moratorias, condonación de sanciones, etc.), y que a su vez contenga disposiciones en virtud de las cuales se suspenden los plazos de prescripción de las acciones para aplicar y hacer efectivas las multas.

Ello ha generado varias controversias, que se centran fundamentalmente en 2 cuestiones: por un lado determinar si es constitucional prolongar los términos de prescripción tratándose de sanciones de índole penal, y, por otro lado, si la suspensión abarca a todos los contribuyentes o sólo a los que se acogen a los respectivos regímenes.

En cuanto a la primera de las cuestiones, la Corte Suprema, a través del fallo “Guillermo Mirás” de fecha 18/10/1973, tiene dicho que no es válido, ya que implica la aplicación retroactiva de una ley penal más perjudicial.

Respecto de la segunda, la jurisprudencia del más alto tribunal determinó que la extensión de la suspensión a todos los contribuyentes es válida siempre y cuando la ley del 18 respectivo régimen lo disponga específicamente con tal carácter (de lo contrario abarca sólo a aquellos que se acojan al régimen).

Interrupción de la prescripción Al igual que la suspensión, la interrupción produce el efecto de modificar el curso de la prescripción. Sin embargo, y tal como lo establece el Código Civil y Comercial, el efecto de esta es el de tener por no sucedido el lapso de prescripción que la precede e iniciar un nuevo plazo.

La ley de procedimiento tributario prevé supuestos mediante los cuales se produce la interrupción de la prescripción. Cabe destacar que, tal como lo expone la más variada jurisprudencia, la enumeración de las causales dispuesta en la mentada ley es de carácter taxativo.

A los fines de comprender y facilitar su análisis, podemos dividir estas causales en dos partes: una relativa a las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de impuestos, y otra respecto de las acciones para hacer efectiva y aplicar multas y/o clausuras. El artículo 67 de la ley 11.683, regula las causas de interrupción de la prescripción para determinar y exigir el pago de impuestos.

Estas son: Reconocimiento expreso o tácito de la obligación: para que sea expreso, se requiere una manifestación clara y precisa que incluya los elementos esenciales de los hechos imposables. Por su parte, se entiende por reconocimiento tácito, y tal como lo regula el Código Civil y Comercial (artículo 264), a aquel que resulta de los actos por los cuales se le puede conocer con certidumbre.

Como ejemplo de esto último podemos mencionar el acogimiento a un plan de facilidades de pago o el pago de intereses. Es importante aclarar, sin embargo, que el propio Código Civil y Comercial, en su artículo 2.545 hace referencia únicamente al reconocimiento como causal de interrupción de la prescripción, sin distinguir si este es expreso o tácito (lo que implica que comprende a ambos).

Renuncia al término corrido de la prescripción en curso: esto incluye el término o lapso de prescripción transcurrido hasta el momento de efectuarse la renuncia y no, como podría llegar a entenderse, hasta completarse totalmente el término de la prescripción previsto por la ley.

Si se considerara que la norma implica la renuncia a la prescripción futura, se estaría yendo en contra del principio establecido en el artículo 12 del Código Civil y Comercial, de aplicación supletoria en materia tributaria, ya que importaría dejar de lado, sin norma expresa que lo autorice, los plazos de prescripción cuya materia, por interesar al orden público, no admite ser derogada en esa forma.

Juicio de ejecución fiscal y otros actos judiciales tendientes al cobro: la interrupción procede ante el inicio del juicio de ejecución fiscal, pero solo si los tributos que se pretenden cobrar fueron determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal debidamente notificada, o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente.

A su vez, en el caso de otros actos judiciales, se debe aclarar que la interrupción prosigue aunque la demanda fuera defectuosa o interpuesta ante juez incompetente (por aplicación supletoria del Código Civil y Comercial).

Respecto del momento en que debe comenzar a correr el nuevo término de la prescripción, para las dos primeras causales antes mencionadas, el mismo comienza a partir del 1 de enero siguiente al año en que ocurra la circunstancia. En cambio, para el tercero de los casos, el nuevo término comienza a correr una vez finalizado el acto interruptivo.

Como mencionáramos primeramente, también la ley establece causales de interrupción de la prescripción para aplicar o hacer efectivas las multas. Esto está consagrado en el artículo 68 de la ley 11.683. Entre dichas causales, encontramos la relativa a la comisión de nuevas infracciones.

La Corte Suprema de Justicia tiene dicho que, para que la interrupción de la prescripción de la acción tendiente a reprimir la infracción anterior tenga efectos, la nueva infracción debe ser de la misma índole. A su vez, aclara en otro fallo que es irrelevante el hecho que la nueva infracción sea de menor entidad que la anterior.

Es en estos casos interruptivos que el nuevo término de la prescripción comienza a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que se cometió la infracción. La ley establece también, como causa interruptiva del curso de la prescripción, a los actos procesales establecidos en el artículo 3º la ley 11.585. Este artículo prevé que en las causas por infracción a las leyes de impuestos, los actos de procedimiento judicial, interrumpen el término de la prescripción de la acción y la pena.

Haciendo un somero análisis se observa que solamente se hace referencia a “actos de procedimiento judicial”, por lo que quedan excluidos los actos llevados a cabo en el marco de un procedimiento o proceso administrativo (Tribunal Fiscal, por ejemplo). Es decir, solamente tendrán efecto interruptivo los actos procesales llevados a cabo ante el Poder Judicial. Aquí, el nuevo término de la prescripción comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año siguiente en que esta situación ocurrió.

Conclusión el modo de extinción de las obligaciones tributarias es un hecho primordial que hace a la relación entre el Fisco y los contribuyentes. Uno de ellos es, tal como se ha descrito hasta aquí, la prescripción. Es por esto que este tema adquiere una relevancia especial, que merece ser analizada.

7.2. Conceptos importantes

Desde la antigüedad, el derecho ha considerado necesario establecer plazos dentro de los cuales se debe ejercitar los derechos, y otros plazos en los que la inactividad del titular determina su privación o desprotección de aquello que jurídicamente le corresponde.

La razón de ello ha sido crear seguridad jurídica entre los operadores de la sociedad en referencia a quien es el titular efectivo de los derechos, y también el garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente sobre él y sus herederos, la responsabilidad de cumplir con una obligación o con un deber, ya que la sola posibilidad de que algo sea eternamente exigible

plantearía al Derecho gravísimos problemas y, probablemente, haría imposible no sólo la vida social sino también la administración de justicia.

Por otro lado, como todos sabemos, el Derecho espera cierta diligencia de parte de quien goza de una protección jurídica determinada y la mide en unidades de tiempo denominadas plazos. Si una persona en su calidad de titular no ejercita aquello que el derecho le protege dentro del lapso correspondiente, se entiende o bien que no tiene interés en ello, o bien que su negligencia no debe ser más amparada y que en adelante debe procederse a beneficiar al deudor o a quien tiene el deber correspondiente, eximiéndolo formalmente del cumplimiento del deber.

En el ámbito tributario, es claro que la institución de la prescripción tiene características peculiares, no constituye en si un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la Administración Tributaria en relación a la exigibilidad de parte de ésta al sujeto pasivo, asimismo, constituye una limitación para el sujeto pasivo en relación al ejercicio de los derechos que el legislador le ha otorgado, en este sentido, por ejemplo, se sanciona la negligencia de sujetos pasivos al no solicitar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente.

La prescripción extingue la deuda tributaria por el transcurso del tiempo. Si se interrumpe, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración. La prescripción aprovecha por igual al sujeto pasivo y a los demás responsables de la deuda; pero, interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los responsables. **(Jurídica, Enciclopedia, 2014)**

Prescriben a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a. El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- b. La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c. La acción para imponer sanciones tributarias.
- d. El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

En cada supuesto el plazo de prescripción comienza a contarse de esta forma.

- a. El derecho de la Administración a practicar la liquidación: desde el día que finaliza el plazo para presentar la declaración. En el impuesto de Transmisiones se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurren cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega respectivamente.
- b. La acción para exigir el pago de la deuda: desde la fecha en que finalizó el plazo de pago voluntario.
- c. La acción para imponer sanciones tributarias: desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones.
- d. El derecho a la devolución de ingreso indebido: desde el día en que se realizó el ingreso. **(Jurídica, Enciclopedia, 2014)**

"La 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 lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales". "Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción". **(GIL, 2017)**

Por la prescripción se extingue la acción o derecho y no la obligación En materia civil se dice que la prescripción liberatoria no extingue propiamente la obligación,

sino que afecta a la acción o derecho del acreedor a exigir el cumplimiento de la obligación por parte del deudor.

Esto significa por ejemplo, que un contribuyente que hubiere pagado un impuesto que el Fisco no habría podido cobrar en razón de haber transcurrido el plazo de prescripción pertinente, no podría reclamar posteriormente y solicitar la devolución de lo pagado, alegando haber cumplido una obligación prescrita. **(GIL, 2017)**

El contribuyente habría pagado una obligación de las que en Derecho Civil se denominan "obligaciones naturales" y esta clase de obligaciones, de acuerdo con la ley, autorizan al acreedor para retener lo que se ha dado o pagado en razón de ellas.

La Prescripción Puede Ser Renunciada Una Vez Cumplido El Plazo De Prescripción, La renuncia de la prescripción sólo puede ser efectuada por el sujeto a quién beneficia y quien debe tener capacidad para enajenar.

Lo anterior, tiene relevancia en materia tributaria, cuando el acto en el que se pretende fundar una eventual renuncia tácita a la prescripción ha sido ejecutado por un "representante" del contribuyente. En estos casos, la administración tributaria deberá acreditar que el representante tenía la facultad de obligar al contribuyente con su acto; si no existe esta prueba no habrá lugar a la renuncia tácita de la prescripción y el contribuyente tendrá derecho a valerse de la excepción de prescripción e incluso, en su caso, a recuperar lo que se haya pagado por concepto de la deuda. **(GIL, 2017)**

8. MARCO METODOLOGICO

8.1. Enfoque de investigación

El enfoque que se utiliza para el presente trabajo es Cuantitativo, porque se tiene como objetivo la descripción de la Prescripción Tributaria en Bolivia a partir de la promulgación de una modificación al Código Tributario.

El objetivo fundamental es analizar y conocer los hechos, procesos, y elementos que intervienen en el ciclo del proceso tributario hasta que la Administración Tributaria pierde su facultad de cobro, demostrando que no es necesario ampliar el plazo de prescripción, sino por el contrario aplicar de forma adecuada las herramientas que se tienen en la actualidad.

8.2. Método de investigación

Método de investigación de la presente monografía fue el Método deductivo, puesto que el trabajo considera que las conclusiones son una consecuencia necesaria de las premisas.

Cuando se habla de método deductivo se refiere a aquel método donde se va de lo general a lo específico. Este comienza dando paso a los datos en cierta forma válidos, para llegar a una deducción a partir de un razonamiento de forma lógica o suposiciones; o sea se refiere a un proceso donde existen determinadas reglas y procesos donde gracias a su asistencia, se llegan a conclusiones finales partiendo de ciertos enunciados o premisas.

8.3. Tipo de investigación

El tipo de investigación es descriptivo, porque trabajamos sobre un tema que está en vigencia en la actualidad, como es la prescripción tributaria en Bolivia, y las modificaciones en los plazos, que ha ido sufriendo en los últimos años. La finalidad de la investigación desea presentar una correcta interpretación de la norma, para que a futuro sea una guía para futuros estudios.

8.4. Diseño de investigación

El diseño de investigación es No experimental de corte transversal y vertical, porque abarca un determinado periodo que se extiende desde la promulgación de la ley 812 que modifica en algunos artículos a la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, desde julio de 2016 a septiembre de 2017.

8.5. Instrumentos de investigación

El instrumento de investigación utilizado en la monografía fue de análisis documental, a través de información, recopilada y/o registrada en materiales impresos, audiovisuales y electrónicos, textos, libros, revistas, documentos de prensa, trabajos de grado y post grado de realizados en Bolivia y en varios países de Latinoamérica, Leyes, reglamentos, enciclopedias, anuarios, sitios web.

El trabajo se lo realizo con un resumen analítico y crítico, un análisis documental y comparativo sobre la legislación vigente en Bolivia, las modificaciones sufridas en los últimos años y las legislaciones vigentes de países vecinos, donde se maneja el procedimiento tributario de la prescripción.

9. MARCO PROPOSITIVO

La política tributaria ha jugado un rol fundamental en conseguir la sostenibilidad de los ingresos tributarios; cumpliendo su objetivo de ampliar la base tributaria, así como la lucha frontal contra la defraudación y el contrabando.

En los últimos siete años, la política tributaria ha sido más dinámica, ya que no solamente se ha orientado a la ampliación de la base tributaria y a complementar y dotar de eficiencia al sistema impositivo, sino que ha servido como un instrumento para generar desincentivos al desarrollo de actividades consideradas como nocivas por la sociedad, tal es el caso de la actividad de juegos de azar.

Es de conocimiento de todos los contribuyentes que lo que la Administración Tributaria busca incrementar su recaudación e incrementar el universo de

contribuyentes, razón por la cual han ido cambiando e implementando nuevas políticas y formas de cobro.

Si bien no se han creado más impuestos los impuestos vigentes están alcanzando a más contribuyentes, los mismos que no tienen conocimiento amplio sobre cómo se los debe tratar y menos aún conocen el tema de los derechos tal como es el de la prescripción.

Por lo cual lo que este estudio pretende es concientizar tanto a la Administración Tributaria como al Contribuyente, que hay derechos que se deben cumplir aun cuando sea una pérdida en la recaudación pero esto concientiza sobre los tiempos para que se cumplan a cabalidad.

10. CONCLUSIONES

En el ámbito de lo tributario, a partir del año 2016, las obligaciones prescriben a los ocho años. Las últimas modificación tributarias (Ley 812/2016 modificación al Ley 2492 de 02 de agosto de 2003 Código Tributario Boliviano), han producido una ampliación de los plazos de prescripción,

Evidentemente para la Administración Tributaria, cuanto más largo sea el plazo de prescripción es mejor, pero no tiene ningún sentido que la Inspección tenga más plazo para investigar responsabilidades tributarias que los fiscales para determinados delitos.

Los contribuyentes deberían tener derecho a pasar página con la Administración Tributaria en menor tiempo porque alargar dicho plazo provoca claramente mayor inseguridad jurídica y por ende, afecta al crecimiento económico.

Es necesario que este tema sea estudiado a profundidad, el análisis de la prescripción tributaria y que también exista una correcta interpretación de la norma, porque de esa forma se hace más inexplicable la jurisprudencia que la desconoce.

Analizando el tema, desde el punto de vista de la equidad y la transparencia, si no existiera la prescripción que pone plazo final a la revisión de los actos y hechos tributarios, el contribuyente quedaría indefenso ante la Autoridad Tributaria.

Por eso es importante contar con plazos razonables en los cuales las 2 partes que intervienen puedan contar con la información de forma rápida y de primera mano, puesto que si los plazos se extienden la información ya no es tan accesible, los actores cambian y al final es el Contribuyente principal el cual se ve afectado.

11. RECOMENDACIONES

Es muy importante tomar en cuenta que la prescripción en materia tributaria es un acto jurídico legítimo que funda las bases de la seguridad jurídica del país y del sujeto pasivo en su calidad de contribuyente, sin esta figura el empresario y/o comerciante estaría en una suerte de incertidumbre, porque como bien se mencionó anteriormente es necesario que se vaya cambiando la página con la Administración tributaria.

Se debe tomar en cuenta que la ampliación del término de prescripción va en contra del mismo contribuyente porque su deuda con la Administración se va incrementando de forma exorbitante a montos que en algunos casos son imposibles de pagar, lo que provoca cierre de empresas, embargos, etc.

Por otro lado crea ineficiencia del mismo Estado en la captación de sus recursos porque no realiza el seguimiento de forma inmediata de sus casos y más bien demoran sus revisiones hasta llegar a los términos de los mismos, lo que vulnera derechos.

Los contribuyentes deben exigir el conocer los errores cometidos ante la Administración Tributaria en tiempo corto para poder presentar descargos y/o pago de multas y sanciones de periodos razonables y no así de una cantidad de años.

La Administración Tributaria debe tomar en cuenta que su principal fuente de recaudación debe ser por el pago de impuestos en los plazos establecidos y no así por las sanciones, multas e incumplimiento a deberes formales. Eso no debe formar parte de su recaudación principal.

Se debe implementar cursos de capacitación constantes tanto a sus funcionarios como a los contribuyentes para manejar un solo lenguaje porque no es algo fuera de la realidad que ni los mismos funcionarios conocen la norma o la interpretan

de forma distinta y es ahí donde también se generan errores que posteriormente va arrastrando el contribuyente.

Por último lo que este trabajo busca es explicar que la prescripción de tributos es un acto justo y necesario que genera estabilidad económica y jurídica, pero debe ser en un tiempo inferior al de 8 años, período que es excesivo y vulnera derechos.

12. BIBLIOGRAFÍA

- Cáceres, R. (01 de marzo de 2017). *Bolivia Impuestos*. Obtenido de Bolivia Impuestos: <https://boliviaimpuestos.com/prescriben-las-deudas-multas-del-sin/>
- CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY 2492*. (2015). LA PAZ - BOLIVIA: EDITORIAL E IMPRENTA C.J. IBAÑEZ.
- Figueroa, F. D. (2014). *PRESCRIPCION EN MATERIA TRIBUTARIA*. LIMA - PERU: XLVIII SEMINARIO DE DERECHO TRIBUTARIO.
- GIL, F. (2017). *LA PRESCRIPCION EN MATERIA TRIBUTARIA*. LIMA - PERU.
- IRASUSTA, N. (2015). *PRESCRIPCION EN LOS TRIBUTOS NACIONAL PROVINCIALES Y MUNICIPALES, ANALISIS CONFLICTOS PROPUESTAS*. CORDOBA - ARGENTINA: CREATIVE COMMONS ATRIBUTION.
- Jurídica, Enciclopedia. (2014). *Enciclopedia jurídica*. Obtenido de Enciclopedia jurídica: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/prescripcion-tributaria/prescripcion-tributaria.htm>
- LEY 812 MODIFICA A LA LEY 2492 CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO*. (2016). LA PAZ - BOLIVIA.
- PEÑA, A. D. (2017). *PRESCRIPCION TRIBUTARIA*. SANTIAGO DE CHILE: CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIO UNIVERSIDAD DE CHILE.

13. ANEXOS

Accesorios. Son montos adicionales a la deuda principal, tales como mantenimiento de valor, intereses y multas, que se pagan sobre la obligación a cancelar fuera de término.

Acción de repetición. Es el procedimiento que utilizan los contribuyentes o responsables para reclamar la devolución de pagos indebidos al fisco por concepto de tributos, intereses o multas pecuniarias.

Actualización. Consiste en obtener el mantenimiento de valor de un monto adeudado sobre la base de la variación de la cotización de la Unidad de Fomento a la Vivienda, para tal efecto se deberá considerar la normativa establecida sobre este particular.

Adeudo Tributario. Monto que se debe al Fisco por tributos, mantenimiento de valor, interese, multas y otros recargos si existiesen, cuyo pago constituye una obligación firme y legalmente exigible cuando tiene ejecutoria.

A título oneroso. Es la denominación que recibe una prestación de servicios o provisión de bienes cuando a cambio se recibe un pago en dinero o en especie.

Base Imponible. Se refiere a la cantidad numérica expresada en términos de medida, valor o magnitud sobre la cual se calcula el impuesto.

Base presunta. Hecho y circunstancias indirectas que por su relación con el hecho generados, permiten a la administración Tributaria establecer la existencia y cuantía de una obligación.

Bonafide. Del latín de buena fe, con intención honesta.

Cobro coactivo. Es el trámite de cobro compulsivo determinado por autoridad competente, que se efectúa sobre una deuda líquida y legalmente exigible, acompañada de medidas previstas y coercitivas.

Condonación. Liberación del pago de tributos, que solo puede ser otorgado por ley con alcance general, es otra forma de extinguir la obligación tributaria.

Confusión. Forma de extinción de la obligación tributaria cuando el sujeto activo de ésta, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos al tributo, queda en la situación de deudor.

Consultas Tributarias. Procedimiento establecido en el Código Tributario para que quien tuviera un interés personal y directo, pueda consultar sobre temas impositivos controvertibles y sobre la correcta aplicación de la norma legal correspondiente, ante la Dirección Distrital respectiva.

Contencioso Administrativo. Demanda que interpone el contribuyente por la vía contenciosos administrativo contra la resolución que resuelve el recurso jerárquico, el mismo se presenta ante la Corte de Procedimiento Civil.

Contravención Tributaria. Son consideradas contravenciones tributarias entre otras la omisión de inscripción en los registros tributarios, no emisión de facturas, omisión de pago, contrabando y otras establecidas por ley.

Deberes Formales. Son las obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables para posibilitar el cumplimiento de las funciones asignadas al Servicio de Impuestos Nacionales, los mismos están establecidos en el Código tributario, Leyes Impositivas y otros.

Declaración jurada (DDJJ). Presentación de información en formulario o medio magnético a las Entidades Financieras, asociada a un impuesto que por Ley le corresponde pagar a un contribuyente, con el registro a los hechos que constituyen base para el cálculo de un impuesto y tiene como resultado un monto a favor del fisco. Un crédito a favor del contribuyente o el valor cero. Se presenta en la forma y lugares establecidos por leyes o reglamentos.

Defraudación Tributaria. Es un ilícito Tributario, constituido a través de la acción u omisión, que en forma dolosa lleve a que la Administración Tributaria no perciba tributos. Puede ser por una disminución, un no pago, no efectuar las retenciones o se obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, cuya cuantía se igual o mayor a UFV S 10000.

Delito Tributario. Son delitos tributarios la defraudación tributaria aduanera, instigación pública a no pagar impuestos, violación de precintos y otros controles tributarios, contrabando y otros tipificados en leyes especiales.

Derogación. En sentido estricto, dejar parcialmente sin efecto una ley.

Extracto Tributario. Detalle de presentaciones y pagos tributarios efectuado por un contribuyente.

Hecho Generador. O imponible, es la acción o situación expresamente determinada por ley para tipificar un tributo y cuya realización define el nacimiento de la obligación tributaria.

Ilícito tributario. Constituyen las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales tipificadas y sancionadas por el Código tributario y demás disposiciones. Los ilícitos a su vez se clasifican en contravenciones y delitos.

Multa por deberes formales. Sanción establecida por Ley. Por incumplimiento de ciertos requisitos establecidos por el Código Tributario y otras disposiciones legales.

Omisión de Pago. Es una contravención y se comete cuando el sujeto pasivo o tercero responsable que por acción u omisión no pague o pague de menos las obligaciones, no efectúe las retenciones o percepciones a los que está obligado en forma solidaria con el contribuyente u obtenga indebidamente beneficios.

Pago a cuenta. Monto parcial que se paga por un impuesto o adeudo.

Pliego de Cargo. Documento mediante el que se ejecuta el cobro coactivo de los montos líquidos y legalmente exigibles.

Prescripción. Forma de extinción de la obligación tributaria por el transcurso del tiempo.

Prórroga. Postergación de la fecha de pago de una obligación tributaria con carácter general que realiza la Administración Tributaria.

Recurso de Alzada. Instancia de defensa otorgado por el actual Código tributario que se presenta contra actos definitivos de la Administración Tributaria como ser: resoluciones determinativas, resoluciones sancionatorias y otros definidos por Ley.

Recurso de Revocatoria. Instancia otorgada por el anterior Código Tributario para recurrir contra una determinación o una decisión de la Administración tributaria, ante la que se plantea el recurso y es resuelto en primera, instancia por la misma autoridad, elevándose en segunda instancia en recurso jerárquico ante la autoridad superior.