

Instituto Jurídico de la Prescripción establecido en la Ley N° 125/1991 del Paraguay y su concordancia con los Principios Constitucionales

Instituto Jurídico da Prescrição estabelecido na Lei N° 125/1991 do Paraguai e sua concordância com os princípios constitucionais

Legal Institute of Prescription established in Law No. 125/1991 of Paraguay and its concordance with the Constitutional Principles

Joelma Cordeiro Candido¹

RESUMEN

El contenido del presente trabajo discurre sobre el Instituto Jurídico de la Prescripción establecido en la Ley N° 125/1991 y su concordancia con las Normas Constitucionales de la República del Paraguay. El instituto jurídico de la prescripción en el ámbito del Derecho Tributario consiste en la pérdida del derecho de accionar el cobro de la obligación principal y sus accesorios, se diferencia del Derecho privado por la indisponibilidad y en cuanto a la caducidad por las causales de interrupción, el alcance en la Ley 125 reglado en el Art. 164° consiste en la extinción del derecho a accionar el cobro y los accesorios, así como las sanciones por infracciones. En efecto, no opera de oficio debe ser impulsada por el interesado por la vía de la excepción en virtud del Art. 167° que establece la subsistencia de la obligación natural, difiere de la legislación comparada en la cual opera de forma automática.

Palabras claves: Prescripción - Fiscalización - Administración Tributaria, Interrupción, Suspensión

RESUMO

O conteúdo deste artigo discute o Instituto Jurídico da Prescrição estabelecido na Lei n° 125/1991 e sua concordância com as Normas Constitucionais da República do Paraguai. O instituto jurídico da prescrição no campo do Direito Tributário consiste na perda do direito de acionar a cobrança da obrigação principal e seus acessórios, diferencia-se do Direito Privado pela indisponibilidade e quanto à caducidade pelas causas da interrupção, o alcance da Lei 125 regulada no Art. 164° consiste na extinção do direito de ativar a cobrança e os acessórios, bem como as sanções por infrações. Com efeito, não funciona ex officio, devendo ser promovida pelo interessado mediante a exceção do artigo 167.º, que estabelece a subsistência da obrigação natural, difere da legislação comparada em que opera automaticamente.

Palavras-chave: Prescrição - Exame - Administração Fiscal, Interrupção, Suspensão.

ABSTRACT

The content of this work is about the Legal Institute of the Prescription established in Law No. 125/1991 and its agreement with the Constitutional Norms of the Republic of Paraguay. The legal institute of the prescription in the field of Tax Law consists in the loss of the right to activate the collection of the main obligation and its accessories; it differs from private law due to the unavailability and in terms of expiration due to the causes of interruption, The scope in Law 125 regulated in Art. 164° consists in the extinction of the right to activate the collection and the accessories, as well as the penalties for infractions. In fact, it does not operate ex officio; it must be promoted by the interested party by way of the exception under Art. 167° which establishes the subsistence of the natural obligation, it differs from the comparative legislation in which it operates automatically.

Keywords: Prescription - Examination - Tax Administration, Interruption, Suspension

¹ Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), Investigadora en formación en la Escuela Internacional de Doctorado de la UNED, programa de Derecho y Ciencias Sociales, email: jcordeiro9@alumno.uned.es, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2173-4241>

1 INTRODUCCIÓN

La prescripción es un instituto legal que permite a una persona física o jurídica adquirir un derecho o liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo ante la falta de acción de la parte acreedora, por lo que la prescripción es adquisitiva o liberatoria.

Para Rodríguez (1968, p. 17) surgen discrepancias cuando se trata de decidir si se está ante una garantía en sentido estricto o ante una medida indirecta de aseguramiento del crédito tributario.

Para Calvo Ortega (citado en Rodríguez, 1968, p. 17) la responsabilidad constituye una garantía personal en sentido estricto. Así, afirma que "si por garantía se entiende cualquier figura jurídica que tiende a aumentar la seguridad del cumplimiento de una obligación o el disfrute de un derecho.

En lo que se refiere al cómputo de los plazos según la normativa comienzan a correr el primer día del año siguiente en que se debió cumplir la obligación y en los casos de infracciones el primer día del año siguiente al cometimiento, luego la caducidad su cómputo inicia desde que las reclamaciones pudieron ser exigibles. Así que, interrumpido el cómputo por algunas de las causales estipuladas en la norma el plazo transcurrido se invalida pasando a contar de cero. Por otra, parte dada las causales de suspensión esta no invalida el tiempo transcurrido, sino que paraliza el cómputo y luego de concluido sigue el curso normal.

La rama Derecho tributario se ocupa de la prescripción Liberatoria. El citado Art.164° de la Ley 125/1991 conceptúa a la prescripción como la extinción del derecho a accionar para el cobro de las obligaciones contados a partir de un plazo determinado en la citada Ley. Pero presenta el siguiente problema si se encuentra acorde con los principios constitucionales que limita la actuación de la Administración Tributaria para reclamar el cumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas en la Ley. Por lo mencionado se realiza la siguiente pregunta general utilizada de base de esta investigación: ¿Cuál es el nivel en que los artículos 164° al 167° de la Ley N° 125/1991 que regulan la prescripción como mecanismo para liberarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias se encuentran acordes a los preceptos constitucionales en defensa de los contribuyentes?

Y las preguntas específicas fueron:

¿Qué principios de la Constitución Nacional garantizan al contribuyente el no reclamo de la obligación tributaria por el transcurso del tiempo?

¿La figura de la prescripción como modo de liberarse del cumplimiento de una obligación tributaria por parte del contribuyente y sus plazos ayuda a que se respete el principio de igualdad, relacionado con el plazo que posee el contribuyente para repetir el pago indebido o en exceso dispuesto en el Art.221° de la Ley N° 125/1991?

¿Cuál es el grado en que la redacción del Art. 164° de la Ley N° 125/1991 está acorde al modelo del Código Tributario de América Latina y la Ley Española?

¿Cuáles son las causales de interrupción del plazo de prescripción establecida en el Art. 165° de la Ley N° 125/1991?

¿Cuál es el nivel de analogía con las normas dispuesta en el modelo del Código Tributario de América Latina?

¿Cuáles las causales de la suspensión del plazo de prescripción establecidas en el Art. 166° de la Ley N° 125/1991 a fin de verificar si se respetan los derechos del contribuyente y si son análogas a las normas dispuesta en el modelo del Código Tributario de América Latina?

El objetivo general fue determinar el nivel en que los artículos 164° al 167° de la Ley N° 125/1991 que regulan la prescripción como mecanismo para liberarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias se encuentran acordes a los preceptos constitucionales en defensa de los contribuyentes.

2 ILUSTRACIONES

2.1 Los principios constitucionales relacionados con la garantía del contribuyente para limitar el reclamo por incumplimiento de obligaciones tributarias

La Constitución Nacional del Paraguay del año 1992, reconoce más de una decena de principios que se hallan estrechamente vinculados al ámbito tributario, pero serán analizados aquellos principios que constituyen una garantía al contribuyente en las acciones de reclamos de la A.T. en el marco del cumplimiento de las obligaciones, los cuales se exponen cuanto sigue. 1.1 Principio de legalidad como garantía al requerimiento de los tributos en el tiempo establecido en la Ley. Este principio está pensado bajo un axioma penal muy antiguo que contempla que “no hay tributo sin ley que lo establezca” o más conocido como “nullum tributum sine lege” esto quiere decir que todo tributo debe estar contemplado expresamente por una ley, con el fin de generar seguridad jurídica al contribuyente, y que el Congreso, por mandato Constitucional está facultado para crear, modificar, suprimir o aumentar los tributos. El propósito pretendido a través de este principio es proteger la seguridad jurídica y limitar el poder impositivo del Estado, permitiendo que el Congreso de la Nación sea el único ente autorizado para crear, modificar o derogar las normas (Romero, Grass, & García, 2013).

Los principales roles que cumple el principio de legalidad son: Para el contribuyente: otorga certeza (claridad, sencillez y estabilidad) y seguridad jurídica. Para el sujeto activo: establece la obligación de la cual es acreedor y su poder de cobro. Constituye un mecanismo de defensa (garantía) frente a posibles arbitrariedades de la Administración Tributaria.

La aplicación del procedimiento de determinación no puede estar sometida a una actuación discrecional, sino sujeta a los supuestos legales establecidos en la propia ley. Impide que la determinación de la obligación tributaria sea un acto constitutivo de la misma. Prohíbe que, en lo referente a los elementos esenciales del tributo, otras fuentes de producción normativa distintas a las de la ley.

La Constitución Nacional del año 1992 consagra este principio de legalidad como eje central del sistema tributario nacional, se halla plasmado de forma incontestable en el Art. 179° el cual dispone que la creación de los tributos cualquiera sea su naturaleza debe establecerse por Ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, como a políticas de desarrollo favorables a la nación, resalta en el segundo párrafo que es exclusivo de la Ley determinar el hecho imponible, los sujetos y el carácter del sistema tributario.

Luego el Art. 44° de la C.N. 1992 establece que “Nadie está obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por Ley. No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas” esta disposición constitucional va de la mano con los Artículos 178° y 179° pues sobre estos preceptos se fundamenta la creación de los tributos. “Este principio tiene como objeto asegurar que los tributos no se impongan en forma discrecional y en violación de otras garantías constitucionales tales como el derecho a la propiedad, la libertad individual y otras. Cumplen de esta manera una función de garantía personal y patrimonial del ciudadano y otorga la necesaria certeza o seguridad jurídica a la relación entre Estado y Contribuyente” (Ruoti Cosp, 2018, p.21).

Para Ruoti Cosp, (2018, p.22-23) el alcance del principio de Legalidad se formula en dos corrientes doctrinarias; “La doctrina tradicional la que concibe en forma estricta, en el sentido de que el Poder Legislativo no puede delegar en otros poderes o en la Administración Tributaria facultad alguna respecto de cualquiera de los elementos constitutivos de la obligación tributaria y la doctrina moderna que considera cumplido el Principio de Legalidad estableciendo por ley el hecho generador de la obligación tributaria, pudiendo delegar en el Poder Ejecutivo o en otras instituciones la fijación de los demás elementos que configuran la obligación tributaria.

El fundamento de esta doctrina es la necesidad de dar flexibilidad a la ley para adaptarla a las diferentes situaciones que tienen relación con el desarrollo económico y social de una nación.”

2.2 La prescripción como modo de liberarse de una obligación tributaria vs. Caducidad de instancia

Antecedente histórico

El instituto de la prescripción ha sido extenso y extremadamente estudiado por la doctrina civilista con diversas aportaciones que no siempre fueron compatibles, es una figura que ya se conocía por el Derecho Romano, en el cual toda vez que las acciones civiles no se extinguían por el pasar del tiempo (Mestres Pont, 2008).

Los orígenes de la prescripción fueron evolucionando a medida que Roma fue evolucionando en su sistema jurídico, la expresión prescripción, se aplicó también a la extinción en la figura de la acción reivindicatoria, que era afectada hondamente por una posesión de larga duración. Pasados algunos años en la legislación romana resulta una figura denominada prescripción larga, que fue agregada por los antiguos Pretores, bajo esta figura se concedía a los poseedores con justo título y buena fe, una excepción que era oponible a la acción reivindicatoria, siempre y cuando el sujeto que la hiciera valer tuviese la posesión del bien durante un plazo de diez años entre los poseedores presentes y, veinte entre los poseedores ausentes, como se siguió la costumbre de establecer esta excepción antes o al principio de la “formula” (Alvarenga, 2016).

Prescripción – conceptualización

La prescripción según el Derecho Civil, Comercial y Administrativo es un medio de lograr un derecho o liberarse de una obligación por el lapso del tiempo que la Ley establece. La prescripción puede ser adquisitiva o liberatoria, la primera sirve para adquirir un derecho y la segunda impide el ejercicio de una acción judicial para exigir el cumplimiento de una obligación (Osorio, 1996).

La prescripción en primer término como efecto y acción de prescribir, luego en el segundo párrafo destaca a la prescripción adquisitiva como Usucapión una categoría jurídica que consiste en la adquisición de una propiedad o de un derecho real mediante su ejercicio en las condiciones y durante el tiempo previsto en la ley, siguiendo el tercer párrafo con la prescripción liberatoria como modo de extinguirse una obligación como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la Ley (RAE, 2018).

La prescripción en el derecho común se trata de la adquisición de un derecho o la liberación de una obligación por el simple lapso del tiempo, previo cumplimiento de las condiciones fijadas en las disposiciones legales, en tal sentido comparte la existencia dos tipos de prescripciones, la adquisitiva y la liberatoria (Delgadillo Gutiérrez, 2017).

Prescripción tributaria es la pérdida del derecho de la Administración Tributaria accionar el cobro de los tributos, de las sanciones e intereses, acaecida por el silencio o la falta del ejercicio de este derecho durante el plazo establecido en la ley, sin que el plazo se hubiere interrumpido o suspendido. El fundamento de la prescripción en materia tributaria así como en la rama de la cual se desprende es la seguridad jurídica como una expresión de la libertad negociar, base del desarrollo económico y social (Péres Navarro, 2012).

Las diferencias entre la prescripción y la caducidad se encuentran en que las figuras jurídicas de prescripción y caducidad presentan una extraordinaria similitud, sin embargo la doctrina utiliza diversos criterios para diferenciar la naturaleza de la prescripción y la caducidad.

Así tenemos en primer lugar la diferenciación desde el punto de vista del interés jurídico protegido; en la prescripción se protege sobre todo un interés particular muy concreto o delimitado, mientras que la caducidad se protege un interés general o amplio; en segundo lugar en cuanto a la función procesal, la prescripción debe ser alegada como un recurso de excepción por las partes, siendo que la caducidad hace extinguirse el derecho o la obligación ipso iure (de pleno derecho),

obligando al legislador a declararla de oficio, o sea opera de pleno sin necesidad de ser invocado o demandado por las partes; luego en tercer lugar en cuanto los rasgos concretos de los respectivos regímenes jurídicos, en la prescripción existe causales de interrupción y en la caducidad no hay la figura de interrupción (Rescalvo Ruiz, 2001).

2.3 Comparación del marco normativo de la prescripción establecida en la legislación paraguaya con la propuesta del modelo de código tributario para américa latina y la ley española

Alcance de la prescripción según el Art. 164° de la Ley 125/1991 comparada con el Art. 66° de la LGT española 58/2003 y el Art.66° del M.C.T.A.L.

En el nuevo régimen tributario nacional establecido por la Ley 125/91 el instituto de la prescripción extingue la acción para el cobro de los tributos, y en un primer plano la citada norma determina que prescribirá a los 5(cinco) años contados a partir del primero de enero del año siguiente a aquel que la obligación debió cumplirse, para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades, se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal.

En primer lugar, la norma establece que se prescribe el derecho de accionar el cobro y nada dice al respecto del derecho a determinar o re liquidar la obligación como presenta el M.C.T.A.L. en el Art. 66° que enumera una serie de acciones tendientes a la determinación, acción de cobro y reliquidaciones.

Luego la normativa establece un plazo de 5 (cinco) años para que opere la prescripción considerando que su cómputo debe darse a partir del primero de enero del año siguiente en que se debió cumplir la obligación, y para los impuestos de periodo anual como renta el hecho generador se produce al cierre del ejercicio, pasamos a esbozar en un ejemplo para una mejor comprensión.

Si tratando del impuesto a la renta empresarial (en adelante, IRE), cuyo hecho generador se produciría el 31/12 del año 2019 el inicio del cómputo se daría a partir del 01/01/20, de ahí se computa los cinco años, si consideramos que no haya ninguna suspensión o interrupción la prescripción se configuraría el 01/01/2025.

Se analiza el planteamiento citado en el ejemplo anterior, pero en este apartado es necesario considerar que para el cumplimiento de esta obligación que se perfeccionaría o nacería al 31/12/19, la normativa dispone que el tributo sea declarado e ingresado en los primeros cuatro meses, fijando así una fecha de vencimiento que sería en el mes de abril 2020 conforme a un calendario perpetuo, habida cuenta que esta obligación iniciaría su cómputo recién el primero de enero del año 2021 y se perfeccionaría la prescripción el 01/01/2026, o sea pasa de cinco a seis años, según la interpretación literal tomada de la normativa.

En el segundo párrafo del articulado de la citada Ley establece textualmente cuanto sigue: “La acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargos tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación y por contravención a partir del 01 de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones; para los recargos e intereses, desde el 01 de enero del año siguiente a aquel en el cual se generaron” (S.E.T., 1991).

En cuanto a la prescripción de los intereses y recargos y otras sanciones pecuniarias tendrán el mismo tratamiento considerando el plazo para el tributo sobre el cual se ha infringido. Veamos a través de un ejemplo nuevamente: una sanción pecuniaria por intereses y recargos de la obligación de IRACIS presentada o incurrida en el mismo periodo fiscal del ejemplo anterior 31/12/2019 prescribirá en el mismo plazo que la obligación principal que sería el 01/01/2026.

2.4 Las causales de interrupción del plazo de prescripción establecida en el art. 165° de la ley n° 125/1991 a fin de verificar si se respetan los derechos del contribuyente y son análogas a la norma dispuesta en el modelo del código tributario de américa latina.

Según las acciones que interrumpen y suspenden la prescripción según la ley 125/1991 y en comparación con la ley general tributaria de España se deduce que:

Interrupción de la Prescripción: La interrupción es el punto característico que la diferencia de la caducidad, es el término jurídico del efecto del proceso de invalidación del plazo de cómputo transcurrido por una determinada acción, el ordenamiento impositivo interno nacional Ley 125/1991 en el Art.165º en el último párrafo dispone que, dada la interrupción el plazo transcurrido se anula y se inicia el nuevo cómputo del plazo una vez reanudado inicia de cero. Esto pone de manifiesto que la interrupción por acciones de la administración o por el sujeto obligado es un concepto crucial para hallar el verdadero plazo de prescripción (García Novoa, 2011).

La interrupción es el reinicio del cómputo del plazo de prescripción, es el fundamento lógico por lo que en varios ordenamientos tributarios el legislador opta por el instituto de la prescripción, pudiendo a través del efecto de la interrupción alargar los plazos para que opere la prescripción de la acción de cobro o determinación del adeudo tributario, siendo una medida contraria al principio de certeza o seguridad jurídica, pues el obligado tributario puede verse eternamente sujeto a una acción de cobro o una reliquidación en vía que cada acción que plantea el sujeto activo o el mismo obligado tributario que causa el efecto de la interrupción los plazos pasan a contar de cero (García Novoa, 2011).

Como la prescripción opera por el silencio e inactividad de las partes resulta comprensible que el quiebre del silencio o la actuación protagonizada por alguna de las partes detenga el avance del cómputo de la prescripción, el término jurídico de interrupción de la prescripción debe ser entendido no como una parada stricto sensu.

Luego la LGT de España Nº 58/2003 en el Art. 68º que dispone sobre la interrupción de la prescripción en todos sus incisos referentes a la acción emanada del órgano administrativo o recaudador debe darse con conocimiento formal del obligado tributario, el legislador ha dotado de seguridad jurídica con este requisito a fin de evitar que tal efecto de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción pueda ser atribuido a actuaciones internas de la A.T. sin que trascienda al obligado tributario, esto supondría dejar en manos de la A.T. la posibilidad de dilatar los plazos de prescripción con actuaciones internas e improcedentes, por lo que si carecen de eficacia interruptora las actuaciones que dilatan el procedimiento de aplicación de los tributos, también padecerán de este mismo vicio aquellas otras acciones llevadas a cabo en el ámbito interno de la A.T. sin que el obligado tributario haya tenido conocimiento de ellas a través de los adecuados procedimientos de notificación de las actuaciones administrativas (Eseverri, 2012).

Actos que interrumpen la prescripción

Se debe tener en cuenta, como regla general, que no cualquier actuación la A.T. o del obligado tributario es pasible de interrumpir indistintamente los derechos y obligaciones extendidos en la relación jurídica tributaria, porque solo tienen efecto de interrumpir la prescripción aquellos actos dirigidos, específicos y tendientes al ejercicio del derecho, siempre que, además haya sido recurrido o ejercido por quien puede poner en cuestión su legitimidad. La acción administrativa o del sujeto obligado que interrumpe el cómputo del plazo de la prescripción tiene que dirigirse individualmente al ejercicio del derecho cuya prescripción queda interrumpida, sin que su efecto pueda ser traspasado al ejercicio de otros derechos que no estaban sujetos a esta actuación (Eseverri, 2012).

En el artículo 164º de la Ley 125/91, del Paraguay se establece la prescripción de la acción de cobro, dejando en descubierto la acción de liquidar o solicitar las rectificativas ampliaciones o aclaraciones, lo que hace inducir que estas acciones de liquidación no prescriben, violando el principio de seguridad jurídica del contribuyente.

La potestad tributaria debe ser ejercida respetando los derechos fundamentales y los principios constitucionales, teniendo en cuenta que el “principio de seguridad jurídica es el fundamento de la prescripción. Se ha identificado la naturaleza jurídica y objeto de la prescripción

de las obligaciones tributarias, y se expresa que el instituto jurídico de la prescripción en el ámbito del Derecho Tributario consiste en la pérdida del derecho de accionar el cobro de la obligación principal y sus accesorios, se diferencia del Derecho privado por la indisponibilidad y en cuanto a la caducidad por las causales de interrupción, el alcance en la Ley 125 reglado en el Art. 164° consiste en la extinción del derecho a accionar el cobro y los accesorios, así como las sanciones por infracciones.

En efecto, no opera de oficio debe ser impulsada por el interesado por la vía de la excepción en virtud del Art. 167° que establece la subsistencia de la obligación natural, difiere de la legislación comparada en la cual opera de forma automática.

Lo que no contempla la Ley 125/1991 en el Art. 165° es relativo al pedido de devolución por pagos indebido, pues está sujeto en la norma por el instituto de la caducidad en la cual no opera la interrupción sino la suspensión y la presentación de solicitudes de rectificación o autoliquidación, en vista que la Ley 125/1991 en el Art.208° concede al obligado tributario la posibilidad de rectificar sus declaraciones o autoliquidaciones en caso de error sin perjuicio de las responsabilidades por las infracciones en que pudiesen haber incurrido.

No cabe duda o ambigüedades en la interpretación del citado cuerpo normativo y resaltando el principio de legalidad de la actuación de la A.T. se podría afirmar que no interrumpe la prescripción los actos nulos de pleno Derecho, como es evidente, la nulidad absoluta de un acto tiene efectos *Ex tunc*, (a partir de entonces) de modo tal, que el acto nulo no produce ningún efecto jurídico y entre estos actos no aptos de ser convalidado está la interrupción de la prescripción. La otra cara es que la anulación de un acto anulable estimula su eliminación, aunque este acto es susceptible de subsanarse, adoptando un nuevo acto de ratificación que surtiría efecto desde entonces o a partir de este momento, la Ley de Procedimientos Administrativos Español en su Art.57,3 exceptúa otorgando eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en substitución de actos anulados, sosteniendo que al eliminar el acto, materialmente retrotrae los efectos al momento en que el acto se produjo (García Novoa, 2011)

2.5 La suspensión del plazo de prescripción establecido en el art. 166° de la ley n° 125/1991 a fin de verificar si se respetan los derechos del contribuyente y si son análogas a las normas dispuestas en el modelo del código tributario de américa latina

En el artículo 166° de la Ley 125/1991 instituye sobre la Suspensión del plazo de prescripción por la interposición del interesado de cualquier petición o recurso administrativo o de acciones o recursos jurisdiccionales suspenderá el curso de la prescripción hasta que se configure la resolución definitiva ficta, se notifique la resolución definitiva expresa, o quede ejecutoriada la sentencia en su caso.

Suspensión de la Prescripción: El alcance de esta figura jurídica en la Ley 125/1991 que establece el nuevo régimen tributario está forjado en Art.166° y determina que la prescripción se suspende por la interposición del interesado de cualquier pedido o recurso administrativo o jurisdiccional, quedando paralizado el cómputo del plazo de prescripción hasta que se dicte resolución definitiva o ficta, sea notificada la resolución definitiva expresa, o quede ejecutoriada la sentencia en su caso.

La suspensión difiere de la interrupción en cuanto esta anula el plazo transcurrido cuando se produce el efecto de la interrupción pasando a contar de cero otra vez el plazo, la suspensión paraliza congela el cómputo, pero no anula el plazo transcurrido hasta entonces y para que luego que se dicte resolución sobre el recurso o pedido del interesado, retoma el cómputo a partir del plazo en que estuvo paralizada.

La figura jurídica de la suspensión en la prescripción tiene por objeto proteger el derecho del acreedor a efectuar el cobro de la deuda, cuando se presenta determinados hechos de larga duración que en forma temporal impiden que se ejercite sus facultades o derecho. La suspensión de la prescripción tributaria permanece mientras transcurre el tiempo en el cual subsiste la imposibilidad

de ejercer la acción ya sea para efectuar el cobro o para determinar la deuda con sus accesorios e imponer las sanciones, este tiempo no surte efecto en el cómputo del plazo de la prescripción, sería como si no existiera, luego que se retome por haberse subsanado la imposibilidad el cómputo se retoma y el plazo transcurrido no queda aniquilado (Castillo, 2013).

Las causales de suspensión de la prescripción según el Art.166° de la Ley 125/1991 versus el derecho del contribuyente

En el Artículo 166° determina que la suspensión del plazo de prescripción se dará por la interposición por el interesado de cualquier petición o recurso administrativo o de acciones o recursos jurisdiccionales suspenderá el curso de la prescripción hasta que se configure la resolución definitiva ficta, se notifique la resolución definitiva expresa, o quede ejecutoriada la sentencia en su caso.

Es importante señalar que sí bien el contribuyente tiene derecho a realizar una pregunta vinculante, el artículo 241° dice sobre la Consulta vinculante que su requisito es: Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar a la Administración sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta. A tal efecto deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

En el artículo 242° aclara que la presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del consultante. Y en artículo 243° dice que la Administración se expedirá dentro del término de noventa (90) días. La resolución podrá ser recurrida en instancia administrativa y en lo contencioso administrativo.

La causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción en Ley 125/1991 consiste en la interposición por parte del interesado de cualquier pedido o recursos administrativos, así como acciones judiciales.

Estos pedidos consisten en prórrogas que peticona el administrado ante un proceso de fiscalización para la entrega de las documentaciones requeridas en esta etapa o recursos en etapa sumarial. Pero es necesario entender que en esta etapa el acreedor se halla impedido de ejercer una acción de cobranza por causas no imputables a él, en tanto nada más justo que el computo de la prescripción quede paralizado, ahora bien, en cuando se trata de recursos o acciones administrativas y jurisdiccionales la Ley deja sin aclarar cuáles serían las acciones o lo recursos que el administrado pudiera plantear y generar el efecto suspensivo en el cómputo de la prescripción. Siendo que las causales de interrupción se hallan explícitamente expuestas en el Art. 165° de la ley 125/1991 en un listado taxativo.

Se colige que no son susceptibles de generar el efecto de la suspensión. Como la suspensión es una figura del instituto de la prescripción el cual fundamenta sus bases en el principio constitucional de seguridad jurídica, es necesario que la norma fije el listado de pedidos, acciones y recursos en sedes administrativas y judiciales que producen el efecto de suspensión del cómputo del plazo de la prescripción.

III. CONCLUSIONES

A través del estudio dogmático-jurídico de fuentes bibliográficas y teóricas, acudiendo a la doctrina y la legislación comparada, se describe los hechos tal como se presentan, partiendo del método inductivo de lo particular a lo general, y se presentan las siguientes conclusiones;

La figura de la prescripción como modo de liberarse de una obligación tributaria por el transcurso del tiempo sin que la Administración Tributaria inicie la acción para sancionar al contribuyente, se encuentra directamente relacionada con el principio de seguridad jurídica por otorgar certeza y estabilidad a los contribuyentes en el sentido de que no se les reclame incumplimientos poniendo un plazo específico para tales efectos.

El principio de seguridad jurídica, de justicia, interdicción de los poderes públicos entre otros, la defensa de las personas y sus derechos, sumandos al principio de legalidad son suficientes para garantizar al contribuyente para liberarse del cumplimiento de una obligación tributaria por el transcurso del tiempo y que no pueda ser reclamado por la Administración Tributaria.

El artículo 164° de la Ley 125/1991 el alcance de la prescripción en él establecida se refiere a la extinción de la acción para el cobro de los tributos, en tanto que el derecho subsiste de forma natural según dispone el Art. 167° de la citada Ley. Luego el Modelo de Código del CIAT 2015 en el Art. 66° dispone sobre el plazo general y el 71° que establece el alcance de la prescripción extingue el derecho y enumera en una lista taxativa los derechos. En tanto el Art. 66° de la LGT. 58/2003 de España establece que prescribe a los cuatro años; el derecho a determinar la deuda tributaria, exigir el pago, solicitar y obtener la devolución.

En cuanto a las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción establecido en la Ley 125/1991 concuerda con lo dispuesto en el Art. 69° del Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT 2015, de la misma forma en cuanto a las causales de suspensión la normativa doméstica está alineada a las recomendaciones del Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT 2015, sin embargo, resulta poco claro al administrado en cuanto a cuáles serían los pedidos o recursos que tienen la virtualidad de suspender el cómputo de la prescripción.

Al finalizar el trabajo, se recomienda la ampliación de esta línea de investigación con estudios explicativos sobre el alcance de los diversos Artículos del Libro V de la Ley 125/1991 que no han sido reglamentados por la Administración Tributaria y que carecen de mayor claridad para lograr el cumplimiento del principio constitucional de seguridad jurídica.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alvarenga Ventura, M. A. (2016). Prescripción y caducidad de las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria. (Tesis de grado). Universidad de El Salvador, San Salvador.
- Castillo, L. (2013). Los efectos de la declaración de nulidad y la institución de la prescripción tributaria. Revista n° 55(www.ipdt.org/uploads/docs/07_Rev55). XII Jornadas nacionales de Derecho Tributario, Lima, Perú.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), B. I. (2015). Modelo de Código Tributario CIAT. Panamá.
- Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2017). Principios de Derecho Tributario. México: Limusa.
- Eseverri, E. (2012). La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Valencia: Tirant lo Blanch.
- García Novoa, C. (2011). Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos. Madrid: Marcial Pons.
- Osorio, M. (1996). Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Buenos Aires: Heliasta.
- Mestres Pont, M. (2008). La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas. Madrid: Marcial Pons.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, España. Madrid.
- Paraguay, C. N. (1992).
- Pérez Navarro, C. (2012). Algunos aspectos de la prescripción tributaria. Montevideo: V Jornada Tributaria D.G.I.U. RAE. (15-12-18 de Diciembre de 2018).
- RAE. Recuperado el 15 de 12 de 2018, de rae: <http://dle.rae.es/>
- Rescalvo Ruiz, M. d. (2001). La prescripción tributaria y el delito fiscal. Madrid: Dykinson S.L.
- Romero, C., Grass, Y., & García, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Dixi*, 68-69.
- Ruoti Cosp, N. L. La humanización de los derechos de los contribuyentes en Paraguay. Tesis de Master. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2018
- S.E.T. (28 de Diciembre de 1991). <https://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY>- Recuperado el 30 de 12 de 2018, de <https://www.set.gov.py/>