



Limitación al acto de fiscalización en los periodos prescriptos en la ley 125/1991 del Paraguay

Joelma Cordeiro Candido

joelma.py@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0003-2173-4241>

Universidad Nacional de Canindeyú

Salto del Guaira - Paraguay

RESUMEN

La propuesta de este estudio es un análisis del instituto jurídico de la prescripción en la legislación tributaria del Paraguay Ley 125/1991 “Que Establece el Nuevo Régimen Tributario”¹, su alcance en cuanto a la limitación de las facultades de fiscalización y determinación de la obligación tributaria en periodos que se hallan prescriptos, considerando los fundamentos de la confianza legítima y la buena fe que se desprenden del principio de seguridad jurídica en el cual se ancla el instituto de la prescripción. El estudio se desarrolló con un enfoque cualitativo y el nivel de investigación fue descriptivo y la técnica de recolección de datos fue a través de la observación de documentos apoyándose en una lista de cotejos.

Palabras clave: prescripción; fiscalización; limitación y facultades

¹ Antes de la vigencia de la Ley 125/1991, el sistema tributario del Paraguay era anacrónico y con diversos impuestos estructurados de forma desordenada que resultaba complejo e incoherente a la vez, no respondía a un objetivo de política fiscal y desarrollo económico, además representaba una recaudación insuficiente. Luego con la reforma de la Ley 125/1991 se alineó la normativa tributaria a las de la región estableciendo cuatro categorías de impuestos; a los ingresos, al consumo, al capital y otros tipos de impuestos.

Limitation to the act of inspection in the periods prescribed in law 125/1991 of Paraguay

ABSTRACT

The proposal of this study is an analysis of the legal institute of prescription in the tax legislation of Paraguay Law 125/1991 "Establishing the New Tax Regime", its scope in terms of the limitation of the powers of inspection and determination of the obligation tax in periods that are prescribed, considering the foundations of legitimate confidence and good faith arising from the principle of legal certainty in which the statute of limitations is anchored. The study was developed with a qualitative approach and the research level was descriptive and the data collection technique was through the observation of documents based on a checklist.

Keywords: prescription, control, limitation and powers

Artículo recibido: 18. Junio. 2021

Aceptado para publicación: 26. Julio. 2021

Correspondencia: joelma.py@gmail.com

Conflictos de Interés: Ninguna que declarar

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se ocupa del estudio del instituto jurídico de la prescripción en el ámbito del Derecho Tributario, que consiste en la pérdida del derecho de accionar el cobro de la obligación principal y sus accesorios por el transcurso del tiempo indicado en la Ley y la falta de acción por parte de la Administración Tributaria (en adelante, AT).

La prescripción Tributaria debe analizarse desde la autonomía del Derecho Tributario en establecer sus propios conceptos y significados frente a otras ramas del Derecho específicamente en relación al Derecho Civil, analizando la doctrina y la legislación positiva comparada sobre la conceptualización del instituto jurídico de la prescripción, colijo que el crédito tributario es un derecho de acción y si no hay actuación por parte de la AT conducentes al requerimiento de este crédito luego del transcurso de tiempo fijado en la Ley Tributaria, invalida el ejercicio posterior de su función como tal y como consecuencia se produce la extinción de la obligación tributaria (Mestres Pont, 2008).

En consecuencia, la facultad de fiscalización, determinación y la solicitud de rectificativas e informaciones por parte de la AT de los periodos sobre los cuales hayan operado la prescripción la normativa en el Art. 189° no establece un límite temporal a las facultades regladas, en consecuencia en lo que se refiere a obligaciones de los contribuyentes y responsables les dispensa de conservar los registros y documentos que guardan relación al hecho gravado luego de transcurrido el plazo para operar la prescripción, en conclusión cualquier pretensión de la AT trascurrido el plazo fijado en la normativa, constituye una violación al principio de seguridad jurídica en el cual se funda el instituto de la prescripción.

El objetivo del presente estudio se constituyó en: Determinar si la prescripción establecida en la Ley N° 125/1.991 “Que establece el Nuevo Régimen Tributario del Paraguay” establece un límite temporal a la facultad de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria.

2. MÉTODO Y MATERIALES

Enfoque de la investigación: Esta investigación se desarrolló con un enfoque cualitativo, se estudió el fenómeno, así como se presenta en el contexto.

Nivel de investigación: El nivel de la investigación fue el descriptivo, se describen el fenómeno estudiado y se presentan las conclusiones de acuerdo con los objetivos de estudio.

Diseño de investigación: Esta investigación utilizó un diseño no experimental porque no se manipularon de forma intencional las variables, se observaron las categorías de análisis, así como se presentan en el contexto.

Tipo de investigación: Se utilizó un enfoque cualitativo porque se estudió el problema in situ en el contexto determinado.

Técnicas de recolección de datos: Para la recolección de datos para realizar la observación de documentos se utilizó una lista de cotejos.

La observación es un procedimiento de recopilación de datos e información que consiste en utilizar los sentidos para observar hechos y realidades sociales presentes y a la gente en el contexto real en donde desarrolla normalmente sus actividades, en este caso el estudio de leyes y resoluciones en el sistema tributario paraguayo. Para que la observación tenga validez, desde el punto de vista metodológico, esto es, para que sea sistemática y controlada, es necesario que la percepción sea intencionada e ilustrada: intencionada o deliberada, porque se hace con un objetivo determinado; ilustrada porque va guiada de algún modo por un cuerpo de conocimiento (Ander, E, 2004)

3. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

3.1. Prescripción tributaria

Es la pérdida del derecho de la Administración Tributaria accionar el cobro de los tributos, de las sanciones e intereses, acaecidas 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 Novarro, 2012).

La obligación tributaria puede extinguirse como todas obligaciones por el instituto de la prescripción, en virtud de la inactividad del titular que es la AT o también se puede expresar por el silencio de la relación jurídica durante el plazo establecido por la norma operando así la extinción de la deuda y del crédito de la AT este instituto responde al principio de seguridad jurídica de las relaciones, los mismos fundamentos se aplican en la prescripción general, solo que la prescripción tributaria presenta algunas

características propias que fueron abordadas en el trabajo anterior² (Sáinz Bujanda, 1972).

3.2. Fiscalización

Su definición en el ámbito económico desglosa que “fiscalización” es la función de control que ejerce los órganos estatales sobre la actividad administrativa para comprobar que los ingresos y gastos públicos se ajustan a lo que se ha establecido en la Ley general de presupuesto. Consiste en una actividad continua a través de procesos o procedimientos establecidos por los diferentes órganos que las ejercen (Ámez, 2002).

La definición general del derecho consiste que, fiscalización es una serie de actos direccionados a inspeccionar, revisar, verificar, estar al tanto, seguir de cerca y asegurar el cumplimiento de una determinada normativa o mandato legal. Ahora bien, en el campo del derecho tributario es posible inferir que el término fiscalización se refiera al deber o facultad que tiene la administración tributaria de verificar, controlar, inspeccionar y asegurar el fiel cumplimiento de las disposiciones tributarias dispuestas por ley y la correcta interpretación y aplicación en el campo de los negocios en lo que atañe a los tributos, su correcta determinación e ingreso a las arcas del Estado.

Desde el campo tributario la fiscalización constituye una actividad de control con una connotación amplia pues consiste en la inspección, vigilancia, seguimiento de auditoría, supervisión, evaluación, en tanto fiscalizar es también cuidar y certificar que se proceda con del debido apego a la ley y sus reglamentaciones. Ahora bien, esta actividad marcada por un conjunto de actos y procedimientos debe estar autorizada por la Ley, para que tales procesos de controles sean realizados por los funcionarios competentes a fin de certificar la actuación de los obligados tributarios o contribuyentes asegurando todas las garantías al debido proceso (Alvarenga Ventura, 2016).

La fiscalización o control tributario consiste en la revisión o verificación por parte del sujeto activo, en este caso la Sub Secretaria de Estado de Tributación (en adelante, SET) de la relación jurídica tributaria del control de la llevanza de libros, cuentas, comprobantes y sistemas administrativo- contable del contribuyente, constituye el conjunto de principios y procedimientos, en base a la potestad tributaria, destinados a establecer si se han aplicado correctamente las leyes tributarias que afectan a la empresa

² Algunas características que son propias de la prescripción tributaria frente a la prescripción reglada en el Derecho Civil son; la indisponibilidad y que no opera de oficio debiendo ser impulsada por el contribuyente.

y si se han confeccionado correctamente las declaraciones juradas de impuestos con sus consecuentes obligaciones tributarias (Jurisprudencia destacada, 2017).

3.3. Facultad

El término facultad en el campo jurídico tiene diversas connotaciones de acuerdo con la rama del derecho en que se encuentre acuñado o debatido. Para mayor comprensión se expone la fundamentación de algunos diccionarios jurídicos.

“En significados más puramente jurídicos: derecho subjetivo, poder, potestad, atribuciones, opción, licencia o permiso. En las antiguas fundaciones de mayorazgos, cédula real que autorizaba la enajenación de los bienes vinculados o la imposición de gravámenes sobre ellos y sobre los bienes propios de los pueblos. En este sentido, se llamaba también facultad real. Facultad o facultades se ha dicho por hacienda, caudal o bienes”. (Cabanellas de Torres, 1993, p. 133).

Luego en el renombrado diccionario de Manuel Osorio se desprende que la facultad consiste en la posibilidad de hacer u omitir algo, esencialmente lo que está prohibido o sancionado por Ley, pasando a las facultades regladas en el Derecho Público y Administrativo consiste en las que obliga al Poder Ejecutivo a proceder de determinada manera, por hallarse preestablecida en la Ley, que señala tanto la autoridad competente como su obligación de obrar y la forma en que debe hacerlo, sin permitir margen de apreciación subjetiva del agente actuante. Ahora bien en cuanto a las facultades reglamentarias, en lo político y administrativo, son las que competen para concretar o facilitar la aplicación de las leyes y disponer en forma general sobre cuestiones no legisladas pero sin violación a la ley, naturalmente la ejercen los ministros, comandantes, jefes comunales y secretarios de estado, estas facultades se expresan a través de resoluciones, ordenanzas, edictos y otras normativas reglamentarias (Osorio, 1996).

En el Art.186° de la Ley 125/1991 dispone que la AT le corresponde interpretar administrativamente las disposiciones relativas a tributos bajo su administración, fijar normas de aplicación general referente a los trámites administrativos impartir instrucciones, dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de los tributos. Queda claro que la facultad conferida a este órgano público es una facultad reglamentaria pues sus reglamentos tantos los de aplicación

general como los actos deben ceñirse por lo que establece la Ley y su inobservancia lo hará pasible de que sea declarado inválido.

3.4. Facultades de fiscalización de la SET conforme a lo establecido en la Ley 125/1991 y la Ley 2421/2004

Para comprender en cuanto a la facultad para realizar las actividades de fiscalización es necesario comprender en primera orden la facultad conferida en la Ley 125/1991 a la Administración Tributaria, ejercida por la SET siendo así el Art. 189° le confiere a la SET las más amplias facultades de administración y control.

Las facultades que le son conferidas a los órganos públicos no caben dudas que la Ley le confiere a SET es la facultad de hacer aplicar la Ley 125/1995 y para esto goza de facultades reglamentarias y sus actos reglamentarios no pueden contrariar el orden legal, esto es que deben ajustarse a la Ley atendiendo el principio de legalidad conferido en la Constitución Nacional.

El mencionado artículo en el primer numeral establece que la SET goza de la facultad para dictar normas referentes a la forma y condiciones que deberán ajustarse los sujetos obligados o administrados en lo que atañe a la documentación y registro de operaciones, estando facultada a habilitar y visar libros y comprobantes de operaciones que guardan relación con el hecho gravado así también con la aprobación de los formularios para las presentaciones de declaraciones juradas por parte de los administrados.

Luego en la secuencia tiene la facultad de exigir a los contribuyentes y obligados que lleven libros, archivos o emitan documentos especiales y hasta adicionales de determinadas operaciones si así lo requiera, también puede dispensar algunos obligados en virtud de los argumentos fundados y eximirlos de la obligación de tales cumplimientos. No es suficiente con la tenencia de tales registros y documentos, sino que también es muy importante exhibirlos cuando requiera el órgano de control, todas estas exigencias son a fin de facilitar las tareas de comprobación mediante los procesos de fiscalización.

Para hacer efectivo los procesos de fiscalización el citado cuerpo legal en el numeral séptimo se faculta a efectuar controles en los locales que se encuentre ocupados por contribuyentes o sujetos obligados, responsables o terceros, en caso de que estos no dieran su consentimiento para el efecto le faculta a utilizar la fuerza pública a través de

la autoridad judicial por medio de una orden de allanamiento expedido por un juez competente.

Se le faculta a la AT a citar a los contribuyentes y responsables así como terceros que estime que haya tenido participación en el cometimiento de infracciones que se esté investigando, se otorga la facultad de suspender las actividades de los contribuyentes por el término y condiciones fijadas en el ordenamiento legal, por último le faculta la AT a solicitar informaciones de los contribuyentes en poder de las instituciones públicas nacionales y extranjeras a través de la autoridad judicial competente y por medio de los tratados internacionales de los cuales Paraguay es signatario.

En sumo que las facultades en el campo de las fiscalizaciones debe ser confrontada con las obligaciones de los contribuyentes y o responsables que la ley les impone en el Art.192° que los mismos están obligados a facilitar las labores de fiscalización y control que realice la AT y en el primer numeral del citado artículo expone una serie de “deberes” de los administrados y se encuentran obligados a su cumplimiento cuando requieran las leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general dictados por la AT los cuales son:

- a) Tenencia de los libros, archivos y registros, así como la emisión de los documentos referentes a las operaciones y actividades en forma y condiciones que establezcan las disposiciones.
- b) Inscribirse en los registros pertinentes, a los cuales deberán aportar los datos necesarios y comunicarán dentro del plazo las modificaciones que hubiere.
- c) Presentar las declaraciones correspondientes.

También se establece el deber y obligación de conservar de forma ordenada tales libros, registros, archivos y documentos por el plazo de prescripción, de las operaciones que constituyan hechos grabados. En cuanto a la forma ordenada no ha sido reglamentada pero la práctica contable y los procedimientos de auditoría en su manejo lo tienen de forma cronológica, pudiendo ser más específica según el tipo de actividades del ente, ahora bien lo más resaltante de este numeral es que se refiere a las operaciones y hechos grabados, en tal sentido se deduce que los registros, archivos y demás documentaciones que no guardan relación con hechos grabados no forman parte del archivo tributario del contribuyente.

Otras de las obligaciones, es la de facilitar a los funcionarios autorizados las tareas de controles e inspección en los distintos lugares que fije la orden de fiscalización como prevé el reglamento. Exhibir las declaraciones, informes, documentos y demás comprobantes referentes a la adquisición de bienes relacionados con hechos gravados, así como presentar aclaraciones y ampliaciones en caso de que les sean requeridos y concurrir a las oficinas de la AT cuando esta requiera su presencia.

Es también de vital importancia para el contribuyente o responsable el debido registro en los libros exigidos por Ley y el archivo de las documentaciones que sustentan y los demás archivos como papeles de trabajo que sustentan y dan fe a los registros asentados en los libros. En virtud de tal deber y obligación del contribuyente se expone parte del texto del Acuerdo y Sentencia n° 1349, Sala Penal, CSJ, en “Tabacalera Sudan SRL.C/S.ET.

En el Art. 106° C.N. dice que “ (...) si el contribuyente ha puesto a disposición de los fiscalizadores los libros de registros y las documentaciones que respaldan la contabilidad de sus operaciones previstos en la Ley, y dicho evento se formalizó sin impugnación en dicho acto o posteriormente por escrito, necesariamente la base del control y posterior resultado debe responder a las registraciones de dichas documentaciones, por cuanto apartarse del contenido de los mismos para llegar a un resultado distinto a lo reflejado y al contenido de dichos registros y documentos es no solo ilegal, sino conlleva la responsabilidad personal de los funcionarios que actuaron de tal modo” .(Art. 106 C.N.).

3.5. La AT está facultada a realizar la determinación de la obligación tributaria de periodos prescriptos

De la interpretación literal del Art. 164° de la Ley 125/1991 se infiere que la prescripción es sobre la acción para el cobro, ahora bien, es oportuno analizar si lo que extingue con el instituto de la prescripción es la acción o el derecho, en doctrina hay autores que sostienen que extingue la acción, otros sostienen que extingue el derecho y un último grupo de doctrinarios sostienen que no extingue la acción ni el derecho (Garret Vargas, 2015).

Entonces el Art. 167° de la Ley 125/1991 establece que lo que extingue es la acción, y que esta extinción de la acción no opera de forma automática, pues debe ser excepcionada por el sujeto obligado contra el órgano recaudador, luego el citado artículo dispone sobre la subsistencia de obligación natural, esto implica reconocer que no extingue el derecho a cobrar la deuda, pues incluso lo pagado hasta sin tener conocimiento de que haya operado la prescripción no será objeto de devolución.

En cuanto a si la AT puede realizar la determinación tributaria o disponer de la liquidación de una obligación tributaria que se halla prescripta ya sea para hallar un saldo a favor del órgano recaudado o a favor del sujeto obligado y partiendo de una interpretación literal y aislada del artículo 164° de la citada Ley la AT si estaría facultada a realizar dicho procedimiento, pero como en Derecho la interpretación de una norma requiere de la armonización y compilación, bien en el capítulo VII del Libro V que establece las disposiciones de aplicación general.

En el Art.192°- Obligaciones de contribuyentes y responsables, en el numeral dos, la ley exige a los sujetos obligados conservar los libros, documentos y registros especiales que guardan relación con el hecho gravado por el tiempo que tributo no esté prescripto, lo que induce que transcurrido el plazo de prescripción el contribuyente puede deshacerse de la tenencia de dichos libros, documento y registros. Si la AT pretendiere realizar la determinación debería ceñirse por lo establecido en los Artículos 209° al 216° referente al acto de determinación.

Sobre la base del planteamiento precedente ya no será posible efectuar la determinación sobre base cierta, en virtud que el contribuyente u obligado ya no tiene en su poder los elementos probatorios que sería el sustento contable a través de los libros, documentos y registros, pues la propia ley lo ha liberado de esta carga, no queda otra vía que no sea la base presunta y si luego de concluir el acto surja un saldo de deuda del contribuyente a favor del Fisco, el mismo no podrá ejercer la acción del cobro, resultaría una ardua y costosa tarea por parte del órgano que ejerce el control y fiscalización para dejar el objeto principal a juicio del deudor de pagar en virtud del derecho natural subsistente, a criterio de la presente obra de investigación resultaría en un procedimiento sin lógica y poco inteligente.

Tal procedimiento sin limitarse al efecto temporal de la prescripción colisionaría con los derechos fundamentales de los contribuyentes violando el principio de seguridad jurídica sobre el cuál se sustenta el instituto de la prescripción.

3.6. Es posible que la AT solicite informaciones de periodos prescriptos para proyectar su resultado sobre periodos no prescriptos

La facultad de la AT de solicitar información de situaciones o hechos de periodos prescriptos que guardan relación o su resultado tiene incidencia sobre los resultados de obligaciones vigentes o sobre las cuales no opera el instituto de la prescripción, en tal sentido el Art. 189° de la Ley 125/1991 en los numerales 01 al 11, no establece un límite temporal de la actuación de la administración en cuanto al plazo de la prescripción para los procedimientos de control y fiscalización.

El Art. 31° de la Ley 2421/2004 De Reordenamiento Administrativo y Adecuación Fiscal, “Las tareas de fiscalización a los contribuyente”; dispone dos tipos de fiscalización y en el inciso a) las fiscalizaciones integrales y su procedimiento y en el inciso b) dispone de las fiscalizaciones puntuales y sus procedimientos, las tareas de fiscalización se ha reglamentado por las Resoluciones Generales 18/2007 que fue derogada por la RG 04/2008 por la cual reglamenta las tareas de fiscalización y control dispuesta en la Ley 125/1991 y sus modificaciones por la Ley 2421/2004, tanto en el Art.° 31 de la Ley 2421/2004 y las reglamentaciones emitidas por la S.E.T. no establecen la prescripción como límite temporal a las actuaciones de la A.T. en los procesos de revisión y control.

Según (Ruoti Cosp, 2016, p. 106) dice que al analizar el contenido del Art. 192° de la Ley 125/1991 Obligaciones de los contribuyentes y responsables, en el numeral dos establece la obligación de: “Conservar en forma ordenada y mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, y registros especiales, y los documentos de las operaciones y situaciones que constituyan hechos gravados”.

Si la Ley le dispensa al contribuyente o sujeto obligado la tenencia de tales instrumentos de comprobación e información, como podría exigírselo informaciones sobre los periodos por los cuales el contribuyente u obligado ya no tiene en su poder la información requerida por la AT., menos aún realizar proyecciones de ciertas informaciones a ser tenidas en cuenta en los periodos no prescriptos, se constituiría en

una abierta violación al principio de certeza jurídica que es el fundamento de la prescripción (Medrano Cornejo, 2005).

Se presenta a continuación algunos casos resuelto en el Tribunal de Perú sobre la prescripción de la facultad de verificación y fiscalización de la SUNAT, que impide que se exija al contribuyente la entrega de información de periodos vencidos, tal como se expone:

”(...) en tal sentido, se presenta el supuesto establecido en el numeral 7 del artículo 87 del anotado código, referente a la “obligación de conservar documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de general obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito”, de lo que se concluye que si la recurrente no se encuentra obligada a conservar dicha documentación, no podrá presentar la información requerida y en consecuencia no podrá exigírsele el cumplimiento de lo solicitado”. (Bossio Tejada, 2017, p. 178).

Otro pronunciamiento sobre el tema es la resolución N° 100-5-2004, en la cual se resuelve un caso vinculado con la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 1999 y para esta determinación la AT de Perú en el cual se verificó un hecho ocurrido en el año 1996 que se hallaba prescrito. El tema de discusión se halla vinculado al revalúo y depreciación de activos fijos que según la AT el costo o gasto computable en el periodo 1996 era mayor al que le correspondía y esto tendría una incidencia directa en el ejercicio 1999. Luego del análisis el tribunal concluye:

“Que en efecto, el presente caso la verificación del informe de tasación de los activos fijos que fueron transferidos a la recurrente con motivo de fusión, no originó una determinación de deuda tributaria en el ejercicio 1996, sino que incidió sobre la determinación del Impuesto a la Renta de 1999, por lo que teniendo en cuenta que conforme con la conclusión arribada en los considerando precedentes, la facultad de fiscalizar le resultan aplicables los plazos previstos para las deudas tributarias de los periodos que está determinando, el plazo de prescripción a considerar sería el aplicable al Impuesto a la Renta

del ejercicio 1999. Que en este sentido la posibilidad de la Administración de verificar el informe de tasación de los activos fijos que fueron transferidos a la recurrente con motivo de fusión se encuentra amparada en el hecho que la facultad de fiscalizar el ejercicio 1999 aún no había prescrito”. (Garret Vargas, 2015. pp. 36 – 37).

Este mismo caso fue objeto de demanda contencioso administrativo que llegó a tener un fallo en la vía judicial a través de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia, mediante la Sentencia de Casación 1136-2009 que indicó (Garret Vargas, 2015. p. 38).

“(…) Queda claro que la llamada verificación de operaciones de ejercicios prescritos no es otra cosa que pretender fiscalizar los mismos. (...)”

(...) Por lo que resulta correcta la interpretación realizada por la Sala Suprema revisora del Art.43 del Texto único Ordenado del Código Tributario, dado que la reapertura de una nueva fiscalización, por un periodo ya fiscalizado, debería hacerse dentro del plazo de prescripción y no fuera como ha ocurrido en el presente caso (...)”. (Garret Vargas, 2015 p. 38).

El tribunal de justicia deja claro que la facultad de fiscalizar tiene un límite temporal y no es posible modificar la obligación tributaria de un periodo prescrito. El mismo planteamiento ha sido abordado por un grupo Peruano de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), en la VIII Jornada Nacional de Tributación, y sobre el punto ha sostenido que, tratándose de operaciones que se produjeron y han sido contabilizadas, que no hayan sido objeto de fiscalización de un periodo que ya prescribió, la AT debe estar impedida de realizar fiscalizaciones y ajustes tributarios referente a las consecuencias tributarias que tales operaciones puedan producir en los periodos no prescripto (Garret Vargas, 2015).

Por último, se concluye este punto con la transcripción de parte de la Resolución del Tribunal Fiscal de Perú N° 3926-01-2014, que indica cuanto sigue:

“Que si bien, tal como está redactado el numeral 6 del mencionado artículo 87 del Código Tributario, podría interpretarse que no existe

límite alguno para los requerimientos de información de la Administración Tributaria, el mencionado dispositivo Legal debe interpretarse a la luz del Art. 74 de la Constitución Nacional, este artículo dispone en el segundo párrafo según se transcribe: El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley y los derechos fundamentales de las personas, aquí se pone de manifiesto unos de los principios que son la base de todo sistema tributario el Principio de Legalidad y el principio de seguridad jurídica”.

“Que en consecuencia, (...) al haber prescrito la facultad de fiscalización de la Administración respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, la recurrente no tenía la obligación de presentar la información solicitada que le permitiera determinar si existía o no la suma anotada vinculación económica (...)

Que con relación a lo argumentado por la Administración respecto al deber de colaboración, cabe identificar que dicho deber no resulta aplicable al caso de autos en los términos expuestos por ésta, dado que de acuerdo a lo señalado anteriormente, si bien la Administración se encuentra facultada a requerir a terceros documentos, relacionados con los hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, la que incluye la facultad de requerir la información destinada a identificar a los clientes y consumidores del tercero, dicha facultad se encuentra limitada por el plazo de prescripción, según ha sido expuesto (Garret Vargas, 2015, pp. 39-40).

3.7. La AT y su facultad de solicitar reliquidaciones de periodos prescriptos y para trasladar sus efectos a periodos no prescriptos

La AT y su facultad solicitar reliquidaciones de periodos prescriptos y para trasladar sus efectos a periodos no prescriptos. Es fundamental delimitar hasta cuando la AT puede solicitar o exigir a los sujetos obligados, en el marco de los procedimientos de fiscalización y control para que estos realicen rectificativas de periodos prescritos cuyo resultado de estas rectificativas será trasladado a periodos no prescriptos.

En cumplimiento del Art. 208° de la Ley 125/1991, segundo párrafo la AT se halla facultada a exigir la rectificativa, ampliación y aclaración que resulte pertinente. En este planteamiento es fundamental delimitar hasta cuando la AT puede solicitar o exigir a los sujetos obligados, en el marco de los procedimientos de fiscalización y control para que estos realicen rectificativas y si corresponde la de periodos prescritos y si el resultado de estas rectificativas podrá ser trasladado a periodos no prescriptos.

El procedimiento por el cual la AT realiza solicitudes de rectificativas y aclaraciones sobre determinadas declaraciones juradas determinativas de impuestos autoliquidados por el contribuyente o sujeto obligado, es a través de un procedimiento de control encarado desde el departamento de fiscalización tributaria que concluye con la notificación al contribuyente o sujeto obligado emplazando a realizar en un plazo determinado conforme a la reglamentación, ahora bien si este no lo realiza la AT queda facultada a proceder a la determinación conforme lo establece el Art. 210° inciso d) y luego debe culminar con una resolución de determinación que debe contener los requisitos formales establecidos en el Art. 215 de la Ley 125/1991.

Ahora bien si el periodo por el cual solicita la rectificativa, ampliación o aclaración se halla prescripto y en virtud de lo establecido en el Art. 192° numeral 2) de la Ley 125/1991 que le dispensa al contribuyente y obligado a conservar los documentos de respaldo de las operaciones y situaciones que constituyan hechos gravados luego de cumplido el periodo de prescripción, resultaría impracticable pues el mismo no tendrá los datos e informaciones pertinentes que le permita hacer una revisión del cómputo de la base sobre la cual ha determinado el impuesto o sobre el crédito que fue objeto de traslado a otros periodos. Siendo así la AT para dar cumplimiento a tal exigencia no le cabría otro recurso que no sea la determinación de oficio, que el contribuyente u obligado podría plantear un recurso de excepción mediante el instituto de la prescripción como principio de seguridad jurídica.

El Catedrático (García Novoa, 2011, p. 51), cita en su obra; “Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos” cita una resolución del tribunal Supremo de España del 17 de marzo de 2008 en la cual afirma que:

“ (...) las bases imponibles negativas y las deducciones consignadas en las autoliquidaciones presentadas son susceptibles de adquirir firmeza en virtud de la prescripción del derecho a determinar la deuda

tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de los ejercicios correspondientes a dichas autoliquidaciones, por lo que no cabe su modificación y tampoco la variación de las bases y deducciones que estén pendientes de compensación o aplicación en ejercicios siguientes (créditos fiscales), no pudiendo ampararse dicha variación en las facultades de comprobación.”

Por lo expuesto hasta aquí en el presente trabajo se infiere que la prescripción actúa como límite temporal a la facultad de determinación, fiscalización y control, en tanto que las declaraciones juradas determinativas realizadas por los contribuyentes o responsables que son provisionales pues adquieren el carácter de invariable y definitiva con el transcurso del tiempo, no siendo posible su modificación posterior o que se re liquide, esto incluye la posibilidad de realizar ajustes cuyos saldos puedan proyectarse a otros ejercicios (Alvarenga Ventura, 2016).

3.8. Prevalencia del principio de seguridad jurídica frente a la facultad de fiscalización de la AT.

El principio de seguridad jurídica plasmado en los Artículos 9º, 44º y 179º de la C.N. se halla estrechamente vinculado al ámbito tributario, tanto así que la A.T. ha de ajustarse sus procedimientos a la C.N en relación con los principios rectores como el de legalidad y seguridad jurídica aplicando el derecho con objetividad y a servicio de los intereses generales.

En palabras de (Guiliane Fourgouge, Carlos M, 1987, p. 609) la prescripción es una: “(...) contribución a la certeza del derecho, y aunque no puede ser declarada de oficio, se produce de pleno derecho por el simple transcurso del tiempo (...)”.

El primer acercamiento de la seguridad jurídica está dado por la idea del Derecho, puesto que la existencia de un orden jurídico es el fundamento de la existencia de las instituciones jurídicas y del propio Estado, en tanto que la seguridad surge del Derecho y puede ser desde el punto de vista institucional como aplicativo (Martínez Giner, 2015).

Luego se desprende que la idea de vinculación entre el principio de seguridad jurídica con derecho y justicia ha surgido a mucho tiempo atrás puesta de manifiesto por Saiz de Bujarda (1972), quien manifestó que “ la seguridad jurídica, en su doble manifestación de certidumbre de derecho y eliminación de la arbitrariedad debe de ser considerada

inexcusablemente en función a la legalidad y la justicia, siendo la justicia y la seguridad jurídica valores que se establecen recíprocamente y necesitan de la legalidad para articularse de forma eficaz (Martínez Giner, 2015).

La necesidad de esta garantía a la seguridad jurídica va de contra mano con el principio de capacidad contributiva y los que se derivan de él como la proporcionalidad y la igualdad de contribuir con los gastos públicos, desde otro ángulo la seguridad jurídica esta para proteger las expectativas legítimas, pues si el cambio de un supuesto ocurre de forma impredecible para el contribuyente, esto podría ocasionar el quiebre de sus expectativas y hasta lesionar derechos adquiridos en virtud de una norma (Martínez Giner, 2015).

El Tribunal Constitucional de España ha definido la seguridad jurídica en la Sentencia 197/92, de 19 de noviembre (RTC 1991, 197), como “certeza de la norma o protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonables y previsibles” según (Martínez Giner, 2015, pág.64), luego el mismo autor sostiene que del principio de seguridad jurídica desprende manifestaciones objetivas y subjetivas, las objetivas son: Certeza, publicidad, cosa juzgada y el instituto jurídico de la prescripción, luego las manifestaciones subjetivas son; confianza legítima y la buena fe.

Resulta claro que el principio de seguridad jurídica deriva en manifestaciones relevantes en el ámbito tributario que pueden limitar las actuaciones de fiscalización o comprobación de la A.T. desde el punto de vista subjetivo, protegiendo la confianza legítima y la buena fe, desde el otro punto de vista objetivo, resalta el instituto de la prescripción como un elemento decisivo para valorar los límites temporales de las actuaciones de fiscalización de la A.T. en relación a periodos prescriptos cuya revisión podría llevar a la modificación de las bases de periodos no prescriptos (Martínez Giner, 2015).

4. CONCLUSIONES

Se concluye que, a partir de la revisión bibliográfica y el estudio de la legislación, se conoce los conceptos fundamentales en materia tributaria en concordancia con el marco regulador y que estos han servido de base para alcanzar el objetivo propuesto.

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 por la inacción en el transcurso del tiempo establecido en la Ley por la Administración Tributaria.

Al examinar la prescripción tributaria conforme a la legislación comparada y otras fuentes del Derecho Tributario se encuentra que el 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, dicha 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, el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal.

Las limitaciones en las fiscalizaciones en los periodos prescriptos derivan en manifestaciones relevantes en el ámbito tributario que pueden limitar las actuaciones o comprobación de la Administración Tributaria desde el punto de vista subjetivo, protegiendo la confianza legítima y la buena fe, fundamentos que se desprende del principio de seguridad jurídica establecido en la Constitución Nacional del Paraguay.

5. LISTA DE REFERENCIAS

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. Disponible en: <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/14063>

Ámez, F. M. (2002). *Diccionario de contabilidad y finanzas*. Madrid: Cultural S.A.

Barreto, D. (2014). *Análisis doctrinal y jurisprudencial de la prescripción tributaria y en particular el derecho de liquidar* (Tesis de grado). Universidad de La Laguna, San Cristóbal de la Laguna. Disponible en; <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/382/Analisis%20doctrinal%20y%20jurisprudencial%20de%20la%20prescripci%C3%B3n%20tributaria%20y%20en%20particular%20de%20la%20del%20derecho%20a%20liquidar.pdf?sequence=1>

Bossio Tejada, L. (2017). *Código tributario Peruano*. Lima, Perú: Lex soluciones S.A.C.

Cabanellas de Torres, G. (1993). *Diccionario jurídico elemental*. Buenos Aires: Heliasta SRL.

- Fiscalización. Determinación tributaria. Obligación de los fiscalizadores de no apartarse del contenido de los libros y documentos aportados por el contribuyente, N° 1349 (Sala Penal, CSJ 21 de 09 de 2012). Disponible en: <https://www.pj.gov.py/>
- García Novoa, C. (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Madrid: Marcial Pons.
- Garret Vargas, J. A. (2015). *La prescripción tributaria como límite temporal a la facultad de fiscalización* (Tesis de maestría). Universidad de Lima, Lima. Disponible en: <http://doi.org/10.26439/ulima.tesis/9485>
<http://repositorio.ulima.edu.pe/handle/ulima/9485>
- Guiliane Fourgoue, Carlos M. (1987). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: De Palma.
- Jurisprudencia destacada*. (04 de 04 de 2017). Recuperado el 19 de 02 de 2019, de Corte Suprema de Justicia: <https://www.pj.gov.py/notas/13793-jurisprudencia-destacada>
- Ley 125/1991 Que Establece el Nuevo Régimen Tributario.
- Ley 2421/2004 De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal.
- Martínez Giner, L. A. (2015). La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley. *Quincena Fiscal*, 63-69.
- Mestres Pont, M. (2008). *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*. Madrid: Marcial Pons.
- Ministerio de Hacienda, Sub Secretaria de Estado de Tributación*.
<https://www.set.gov.py/>
- Osorio, M. (1996). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Buenos Aires: Heliasta SRL.
- Paraguay, C. N. (1992).
- Péres Navarro, C. (2012). *Algunos aspectos de la prescripción tributaria*. Montevideo: V Jornada Tributaria D.G.I.U.
- Resolución General 18/2007, BO 19/12/2007
- Resolución General 04/2008, BO 30/10/2008
- Ruotti Cosp, N. L. (2016). *Marco legal de los impuestos fiscales internos vigentes para el ejercicio 2016*. Asunción: Emprendimientos Nora Ruotti S.R.L.
- Sáinz Bujanda, F. (1972). *Notas de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad de Madrid.