

---

# LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA TRIBUTARIA EN VENEZUELA. UN ANÁLISIS DE SU PROCEDENCIA DESDE ASPECTOS JURÍDICOS Y CONTABLES

---

**Pereira Molina, Gabriel Vicente**

Profesor-Investigador en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Venezuela  
Participante del Doctorado en Ciencias Contables ULA. Especialista Tributario.  
Abogado. Licenciado en Contaduría Pública.  
Asesor empresarial.  
**E-mail:** gabrielp@ula.ve.  
**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-7207-8814>.

**Recibido:** 04-04-2021

**Revisado:** 06-05-2021

**Aceptado:** 06-06-2021

## RESUMEN

El objetivo de esta investigación es exponer los principales elementos de orden jurídico y contable referente a la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias en Venezuela. Para ello, se toman en cuenta aspectos legales, doctrinarios, jurisprudenciales y contables en materia de prescripción. En cuanto a lo metodológico, se trata de una investigación cualitativa con enfoque basado en la hermenéutica jurídica, para traer a colación los elementos de orden jurídico-contable que influyen en este medio de extinción de obligaciones. Se concluye, que puede resultar complejo que un pasivo tributario prescriba por el aumento de los lapsos de prescripción, o por los diversos aspectos que pueden suspender o interrumpir su cómputo. Se especifica el tratamiento contable que debe darse a este hecho de acuerdo a los VEN-NIF.

**Palabras clave:** Obligaciones tributarias, pasivos, prescripción extintiva, extinción de obligaciones.

## THE EXTINGTIVE TAX STATUTE OF LIMITATIONS IN VENEZUELA. AN ANALYSIS OF ITS ORIGIN FROM LEGAL AND ACCOUNTING ASPECT

### ABSTRACT

*The purpose of this research is to expose the main legal and accounting elements related to the extinctive prescription of tax obligations in Venezuela. In order to do this, the study considers legal, doctrinal, jurisprudential and accounting aspects of statute of limitations. In terms of research method, this is a qualitative research that takes a legal hermeneutics approach, in order to bring up the legal-accounting elements that influence this means of extinction of obligations. It is concluded that it might be complex for a tax liability to expire due to the increase of the statute of limitations and the different aspects that may suspend or interrupt its computation. The accounting treatment to be given to this fact according to the VEN-NIF is specified.*

**Key words:** Tax obligations, liabilities, extinctive prescription, extinction of obligations.

## 1. INTRODUCCIÓN

Los medios de extinción de las obligaciones tributarias buscan darle fin al vínculo jurídico existente entre el sujeto activo de la relación obligacional –Estado– y el sujeto pasivo de una deuda tributaria –contribuyente y/o responsable–, y en tal sentido, en este momento tiene cabida el estudio de los modos válidos de extinción del compromiso tributario; entre ellos, la prescripción tributaria, por la que –producto del paso del tiempo y sin que el acreedor ejerza su derecho–, el legislador pone fin a la obligación tributaria justificado en razones de seguridad jurídica y estabilidad de la sociedad (Calvo, 1997).

Esta investigación tiene como objetivo exponer los principales elementos de orden jurídico y contable referentes a la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias en Venezuela; lo cual es pertinente y relevante, en razón de que corresponde a un estudio exhaustivo de la prescripción de las obligaciones tributarias, desde un punto de vista doctrinario, jurisprudencial, legal y contable; entendiéndose su origen en el Derecho romano, si bien su esencia se encuentra en el Derecho civil.

Se hace un bosquejo grosso modo de la génesis de esta figura legal, su adopción y profundización en el campo del derecho civil, hasta su aplicación en el área tributaria en Venezuela. Se plantea el funcionamiento de la prescripción tributaria con base al Código Orgánico Tributario (2014)–en adelante, COT–.

En este sentido, el investigador pudo contrastar diversas ópticas para favorecer la materialización de este artículo, que será útil a quien desee conocer los procesos para solicitar la prescripción y determinar el cómputo de los lapsos necesarios para prescribir un tributo, teniendo presente los elementos de hecho y de derecho que pueden suspender o interrumpir el periodo necesario para dar fin a una obligación tributaria y sus accesorios mediante la prescripción extintiva.

Maduro (2011) define la prescripción

extintiva como:

Un medio no satisfactorio de extinción de las obligaciones, mediante el cual una persona se libera del cumplimiento de una obligación por el transcurso de un determinado tiempo y el cumplimiento de determinados requisitos contemplados en la ley (p. 490).

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

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

Lo anterior es reforzado por Giuliani (1993), cuando expresa: “el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo, como lo reconoce nuestro código civil” (p. 564). De la mencionada afirmación, se deja constancia que el sujeto activo de una relación obligacional puede ser el Estado, quien funge como sujeto de derecho público.

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

El principio de la legalidad contiene en sí mismo un equilibrio entre el interés del Estado en su afán de obtener ingresos y, el

deber del contribuyente de coadyuvar con los gastos públicos; lo que permite identificar de una manera precisa y cierta los elementos reguladores y hechos generadores de la obligación tributaria, es decir, el hecho imponible en particular.

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

Por tanto, los elementos que caracterizan la obligación tributaria, tal como lo señala Araujo citado por Iturbe (2013) son:

“i) la previsión en una ley; ii) la circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario, y iii) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación tributaria ex lege de pagar determinado tributo” (p.290).

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

Desde este criterio, el sujeto activo, como órgano estatal, resguarda su tendencia de hacer cumplir con la prestación dineraria, la obligación tributaria, generada a través del perfeccionamiento del acto material y subjetivo del sujeto pasivo, que induce al cumplimiento de un deber formal y material de declarar y pagar determinado tributo.

En consecuencia, el órgano tributario al que le corresponde exigir al sujeto pasivo el pago de su cuota tributaria, debe estar siempre cualificado en el marco de la

potestad tributaria fijada por la ley, para prescindir de la subjetividad que puede viciar la actuación tributaria de los entes recaudadores, impidiendo *motu proprio* el cobro de una obligación, por haber prescrito.

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

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

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

Otro caso relevante para su análisis, se ubica en la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, correspondiente a la decisión N° 00243

del día 05 de marzo de 2013, en la cual se confirma el fallo del Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Guayana por vía de apelación, y se declara “sin lugar” un recurso contencioso tributario sobre la decisión de un recurso jerárquico intentado por el contribuyente y/o responsable del tributo para solicitar prescribir lo que respecta a unas retenciones del impuesto al valor agregado correspondientes al año 2004.

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

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

En este caso, el responsable de la obligación tributaria alegó a su favor que para que se iniciara el cómputo del lapso de la prescripción por haberse interrumpido, fundamentado en la causal antes mencionada, debía producirse una sentencia u acto administrativo definitivamente firme; lo cual no fue avalado por la interpretación del máximo Tribunal en Venezuela.

En función de lo anterior se vislumbra la

subjetividad de los órganos administrativos y judiciales en la valoración de la solicitud prescriptiva, enmarcados en la discrecionalidad administrativa de los funcionarios. Pero también, la subjetividad del contribuyente en cuanto a identificar situaciones de derecho no establecidas en la norma.

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

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

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

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

En cuanto a los modos de extinción de las obligaciones en general, destacan en el Código Civil de Venezuela (1982): el pago, la novación, la remisión de la deuda, la compensación, la confusión, la pérdida de la cosa debida, las acciones de nulidad, y, por

último, con gran vigencia para este estudio, la prescripción extintiva o liberatoria.

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

Las causas de extinción de la obligación tributaria no difieren esencialmente de las propias obligaciones civiles. Sólo pueden considerarse peculiares aquellas normas que están basadas en la naturaleza pública de la Administración, en su carácter de sujeto privilegiado o en la seguridad jurídica del sujeto pasivo (p. 362).

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

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

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

Es prudente mencionar a Burgos (2013), cuando dice: “[...] extinguir la obligación es la terminación del vínculo jurídico entre acreedor y deudor y la consecuente cesación de efectos jurídicos [...]” (p. 361). Esto debido a que el deber ser de la

conducta del sujeto pasivo como deudor del tributo, sea en calidad de contribuyente o como responsable, es cumplir con la carga impositiva.

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

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

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

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

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

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

Concretamente, la prescripción extintiva constituye una modalidad que se diferencia material y doctrinariamente de la caducidad y la prescripción adquisitiva. La primera, se refiere a un término fatal, que ocurrido éste produce la extinción de la acción de la cual está dotado el acreedor y puede hacerse válida de oficio por parte de la autoridad competente. La segunda, entendida también como usucapión, es el medio de adquirir un derecho real sobre una cosa (Maduro, 2011).

En otro orden de ideas es importante referir aspectos contables, que permiten que un pasivo reconocido –la obligación tributaria–, al ser satisfecha por un modo válido dicha prestación, en este caso por prescripción, debe realizarse la correspondiente baja en cuentas en contabilidad y así reflejar la consecuente afectación patrimonial en la información financiera de la empresa (IFRS Foundation, 2018). Esto, inexorablemente relaciona y trae consigo efectos jurídicos y contables de orden tributario que reclaman ser discutidos.

## 2. Metodología

La investigación se encuentra dentro del propósito de un estudio cualitativo, fundado en un paradigma de investigación hermenéutica, es decir, enfocada en la interpretación de lo establecido por la doctrina, leyes y jurisprudencia en materia de prescripción extintiva. Así mismo, se apoya en las características de una investigación documental; debido al proceso de revisión doctrinaria, jurisprudencial y legal de la prescripción en el derecho civil y tributario venezolano (Guastini, 1999; Hernández, Fernández y Baptista, 2010; Rojas, 2010).

## 3. Desarrollo

La prescripción extintiva o liberatoria tiene un origen remoto en el derecho; descansa su génesis en el Derecho romano tal y como lo señala Hurtado (1997), cuando a señala:

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

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

En lo anterior, se refleja la importancia que ha tenido para el hombre colocar punto final a las obligaciones, por cualquier modo estipulado en la ley. Entonces, se genera la incertidumbre acerca de si, la prescripción extingue la acción o la obligación; pero es del entender mayoritario de la doctrina contemporánea que lo que se da por extinta es la obligación. Zambrano (2008) en apoyo de esto, refiere que:

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

El argumento precedente, resulta pertinente dado el vínculo entre el derecho de crédito –el Estado, mediante el órgano recaudador del tributo– y la obligación –del

sujeto pasivo—. El acreedor pierde su derecho a cobrar, invocado por el deudor. Además, la prescripción extintiva va de la mano con uno de los fines del Estado, el de mantener la seguridad jurídica resguardando el orden público y de esta manera, se adecuan situaciones de derecho a situaciones reales o posibles. El desinterés del acreedor en querer hacer cumplir la prestación, más cuando esta postura se mantiene durante un tiempo prolongado, hace aparentar una situación de que el deudor ha cumplido (Maduro, 2011).

No queda duda entonces de que la prescripción es originaria del Derecho romano, era entendida en la época, como un medio de defensa usado por el demandado para aludir que, si el actor o demandante demoraba en formular la demanda, se perdía el derecho de hacerlo; el transcurrir del tiempo producía este efecto. En este sentido, Amelotti citado por Mélich (2006) señala que:

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

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

En el campo del Derecho público y privado, se mantienen estos mismos postulados por la seguridad jurídica y el orden público para fortalecer la prescripción. Al respecto, la defensa del deudor de hacer valer la inercia de su acreedor, en razón de su pertinaz

inactividad, descarta acciones del acreedor en contra del deudor; esto origina que la prescripción extintiva opere a solicitud de parte y nunca de oficio. Así se establece desde el Código Civil (1982) en su artículo 1956, cuando expone: “el juez no puede suplir de oficio la prescripción no opuesta”; figura que aplica para el derecho privado y público.

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

Ante la Oficina Sectorial de Tributos Internos Mérida, adscrita a la Gerencia de Tributos Internos región Los Andes, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se interpone una solicitud de prescripción contra las obligaciones tributarias contenidas en la planilla de liquidación N° 2004051002270007162 de fecha 29 de noviembre de 2004, según el acta de cobro N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DR/CA/2014-274 de fecha 03/12/2014; solicitud que fue declarada “sin lugar”. Dicho acto administrativo, se relaciona con el cobro de una sanción, por el expendio de especies alcohólicas sin la autorización de la administración tributaria (SENIAT), derivando una deuda tributaria. Parece común entender que desde el nacimiento del hecho imponible hasta la última fecha de cobro 03/12/2014, se había producido la extinción de la obligación a través de la prescripción.

Respecto al caso in comento, la administración tributaria había publicado un cartel de prensa en fecha 23/07/2009,



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

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

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

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

Hay modificaciones previstas en el Código Orgánico Tributario (2014) en relación con el anterior Código Orgánico Tributario (2001), pues se prevén algunas situaciones que pudieran afectar tanto al beneficiario de la obligación tributaria como a su deudor, en cuanto a la aplicabilidad de la prescripción.

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

### 3.1 La prescripción extintiva: su caracterización

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

[L]a inercia del acreedor y el transcurso del tiempo son como los elementos o requisitos fundamentales de la prescripción, a lo cual algunos añaden la existencia de un derecho que pueda ser ejercitado o la necesidad de que ella sea deducida como una excepción en el sentido técnico o sustancial de tal concepto. (p.12)

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

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

[...] La caracterización de la inercia del acreedor y del papel atribuido al tiempo, han sido también objeto de controversia. A la doctrina proclive a caracterizar la

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

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

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

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

El tiempo juega en lo que respecta a la prescripción para fijar el mínimo de la duración que debe haber tenido la inactividad en el ejercicio del derecho para que éste se extinga, mientras que en la caducidad fija la máxima duración del derecho, en sí mismo considerado. Agreguemos todavía a esto que, mientras la inacción juega en la prescripción un papel constitutivo (tanto para la adquisitiva como para la extintiva) al postular la existencia

de un hecho sucesivo prolongado durante el lapso necesario para que se realice la prescripción, no es así en la caducidad, donde si bien es cierto que sin la inacción no se produciría el efecto extintivo, sin embargo, la causa de la caducidad es el transcurso del lapso y no la duración de la inacción. (p. 13-14)

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

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

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

### 3.2 Modo en que opera la prescripción extintiva

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

### 3.3 Necesidad de oponer y oportunidad en que debe hacerse

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

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

### 3.4 Prueba de la prescripción

La prueba de la prescripción, especialmente en el ámbito tributario, se vincula con aquél que posee la carga de la

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

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

### 3.5 Cómputo de los lapsos de la prescripción

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

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

De esta forma, López (1966) indica que:

[...] el llamado dies ad quo, esto es aquél en que comienza a correr el lapso no se cuenta, mientras que el dies ad quem, vale decir el último día del plazo, si se cuenta entre los que integran el lapso de prescripción, requiriéndose

que transcurra íntegramente para que se complete el plazo de prescripción [...] (p. 20-21)

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

El inicio del lapso de prescripción es fundamental para determinar el término de la misma. Al respecto, López (1966) deja sentado que: “en pocas palabras, para saber el vencimiento del plazo de la prescripción es necesario conocer con toda certeza el momento desde el cual ella comienza a transcurrir” (p. 21).

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

### 3.6 Suspensión de la prescripción

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

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

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

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

### 3.7 Interrupción de la Prescripción

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

[...] La interrupción produce la consecuencia de que el tiempo que había transcurrido del proceso de prescripción desaparece y queda aniquilado, de tal modo que para producirse la prescripción, tendría que empezarse nuevamente a correr todo el tiempo que para ella establezca una ley... la interrupción no impide el que la prescripción comience nuevamente

a correr desde el momento siguiente a aquél en que se produjo. [...] (p. 28)

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

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

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

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

nulas no interrumpen la prescripción” (p. 426). En función de ello la jurisprudencia del máximo tribunal en Venezuela, ha debatido esta opinión.

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

### 3.8 Efecto de la interrupción

El principal propósito de la interrupción es hacer ineficaz el tiempo ya transcurrido y el reinicio del cómputo del lapso del tiempo para alcanzar el término. En este sentido, Mélich (2006) ratifica que: “la interrupción de la prescripción no modifica el derecho que se tenía, el cual, por ser el mismo, continúa sometido a un idéntico lapso de prescripción.” (p. 148). Es por esto que, la obligación y el derecho de crédito no se afectan, simplemente que se materializa su efecto en el perjuicio temporal de la prescripción.

### 3.9 Implicaciones contables de la prescripción en relación a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)

En cuanto a contabilidad se refiere, las obligaciones tributarias en Venezuela representan pasivos de la empresa, los cuales deben ser reconocidos en contabilidad y medidos conforme a los VEN-NIF. Expresamente la IFRS Foundation (2018) en su Marco Conceptual para la Información Financiera señala: “Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados” (p.28).

Por tal motivo, se infiere de dicha redacción, la imperiosa necesidad que la satisfacción de dichos compromisos de orden legal y contable; en principio, deben materializarse con la transferencia de recursos, lo que se asume como el “pago”, punto ya desarrollado previamente. Pero se plantea un referente que permite asumir que una entidad puede liquidar una obligación,

mediante otro procedimiento que no implique la transferencia de recursos y se da cabida a la prescripción y la novación, entre otros (IFRS Foundation, 2018).

En correspondencia con la baja en cuentas del pasivo tributario que debe producirse producto de la extinción de la obligación por prescripción, se establece que: “La baja en cuentas es la eliminación total o parcial de un activo o pasivo

reconocido (...). Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o de un pasivo” (IFRS Foundation, 2018, p. 39). En tanto, por el principio contable del cargo y el abono, producto de que no es cargada la obligación tributaria en cuestión por la prescripción, previo los requisitos de ley, se debe reconocer un ingreso conforme a los criterios previos analizados.

#### 4. REFLEXIONES FINALES

La investigación que se desarrolló tuvo cabida en un estudio exhaustivo de la prescripción tributaria desde el punto de vista legal, doctrinario, jurisprudencial y contable; se pudo indagar en la prescripción desde el Derecho romano, su incorporación y auge en el marco del Derecho civil venezolano, hasta su concepción por el Derecho tributario venezolano. También se denotan algunos rasgos asociados a la contabilidad y producto de esto, se derivan las siguientes conclusiones:

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

- Es importante hacer mención a que los medios de comunicación electrónicos constituyen un modo válido para notificar cualquier acto administrativo al sujeto pasivo; es decir, a través del correo electrónico del sujeto pasivo.
- La administración tributaria puede enviar una notificación de un acto capaz de interrumpir la prescripción, trayendo como consecuencia que se deba iniciar el cómputo del lapso de prescripción de nuevo, a partir del día siguiente al hecho capaz de interrumpir.
- En cuanto a la suspensión que se genera posterior a la prescripción producto de la interposición o uso de la vía recursiva (recurso jerárquico o recurso contencioso tributario), es menester puntualizar el caso del silencio administrativo del ente tributario, del cual se sobreentiende, denegado el petitorio hecho por parte del sujeto pasivo, lo que produce que el lapso de prescripción se detenga por 60 días y posteriormente si se inicia el conteo del periodo.
- En razón de lo anterior y dadas las diversas oportunidades que tiene tanto el sujeto activo, como el pasivo desplegando conductas que afectan a la prescripción, se hace difícil la posibilidad de que una deuda tributaria prescriba.
- En cuanto a la contabilidad, se debe registrar la extinción del pasivo por prescripción con el cargo correspondiente y a su vez se debe abonar el reconocimiento de ingreso, que permite dar cumplimiento a los principios de contabilidad generalmente aceptados

en Venezuela (VEN-NIF).

## 5. REFERENCIAS

- Burgos, R. (Comp.). (2013). Extinción de la Obligación Tributaria. Caracas, Venezuela: Autor. Tobía Díaz, R.E. (Coord.). (2013). Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Calvo R. (1997). Curso de Derecho Financiero (derecho tributario). Parte general. Madrid, España: Civitas.
- Código Civil de Venezuela. (1982). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 2.990 Extraordinario del 26 de julio de 1982.
- Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 Extraordinaria, de fecha 30 de diciembre de 1999.
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. (2014). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014.
- Giuliani, C. (1993). Derecho Financiero. (5ta ed.). Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Guastini, R. (1999). Estudios sobre la interpretación jurídica. México DF.: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Hernández, R.; Fernández, C. y Baptista, P. (2010). Metodología de la Investigación. (2da ed.). México DF.: Mc Graw Hill/Interamericana Editores.
- Hurtado, A. (1997). Lecciones de Derecho Romano. (12va ed.). Caracas; Venezuela: Buchivacoa.
- IFRS Foundation. (2018). Marco Conceptual para la Información Financiera. Londres: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
- Iturbe, M. (Comp.). (2013). El Hecho Imponible. Caracas: Autor. Tobía Díaz, R.E. (Coord.). (2013). Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- López, R. (1966). Apuntaciones sobre la prescripción en materia de impuesto sobre la renta. Caracas, Venezuela: Italgráfica.
- Maduro, E. (2011). Curso de Obligaciones Derecho Civil III. (13va ed.). Caracas, Venezuela: Publicaciones Universidad Católica Andrés Bello.
- Mélich, J. (2006). La prescripción extintiva y la caducidad. (2da ed.). Caracas, Venezuela: Academia de Ciencias Políticas y Sociales.
- Rojas, B. (2010). Investigación cualitativa fundamentos y praxis. (2da ed.). Caracas, Venezuela: Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.