

PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y PRESCRIPCIÓN PENAL

DOCTOR CÉSAR GARCÍA NOVOA

JUSTIFICACION DE LA PRESCRIPCION

- Surgimiento en el Derecho Privado.
- Concepción Subjetiva:
- **Objeto:** derechos subjetivos de crédito y acciones.
- EN LA MEDIDA
- **Fundamento:**
- El Derecho no protege el ejercicio intempestivo de los derechos.
- Son una forma de abuso. Sanción al que abusa o al que es negligente.
- **Ejercicio:** Opera como excepción. Ha de alegarla siempre el deudor.
- Es renunciable: el deudor dispone y puede optar por pagar una deuda prescrita.

LA REGLA DE LA ACTIO NATA

- Principio general del Derecho Civil.
- TIENE SU FUNDAMENTO EN EL CARÁCTER CUASI-SANCIONADOR DE LA PRESCRIPCIÓN.
- En tanto se sanciona la inactividad del acreedor, el plazo empieza a correr desde que tal inactividad puede verificarse.

LA PRESCRIPCION SE EXPLICA EN OPOSICION A LA CADUCIDAD

- La oposición se basa:
- En el Objeto:
 - Prescriben derechos y acciones inherentes a los derechos. Obligaciones...
 - TIENEN UN SUSTRATO SUBJETIVO
 - Caducan trámites procesales
 - SE REFIERE A CUESTIONES DE ORDEN PUBLICO.

LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

- Características del ordenamiento tributario.
- ¿Hay derechos de crédito o potestades?
- Sirve para perfilar el objeto de la prescripción.
- ¿es el derecho de crédito o la obligación?.

LA PRESCRIPCION EN EL AMBITO TRIBUTARIO

(II)

- ¿Es aplicable la prescripción al Derecho Tributario?
- El crédito tributario se materializa a través de potestades y las potestades no prescriben.

- ¿La indisponibilidad del crédito permite aplicar la prescripción como excepción?

- EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE SEGURIDAD JURIDICA.
- VALOR Y PRINCIPIO DEFINIDORES DEL ESTADO DE DERECHO.

EL TIEMPO COMO FACTOR DE SEGURIDAD

- La necesidad de que la Administración determine el importe de la deuda tributaria genera una SITUACION CLAUDICANTE. La tradicional aplicación del factor tiempo en las actuaciones administrativas.
- La liquidación tributaria es un instrumento de generación de certidumbre, en tanto supone, "la declaración de voluntad de la Administración sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria material".
- La pronta liquidación tiene una función de protección de la seguridad jurídica:

LA PRESCRIPCIÓN COMO INSTITUTO AL SERVICIO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

- Se regula un instituto híbrido.
- SE ESTABLECE EL RÉGIMEN DE LA INTERRUPTIÓN.
- Consecuencia: ALARGAMIENTO DEL PLAZO.
¿Se regula una prescripción y luego se atribuye el efecto de la interrupción, o se busca la interrupción y se le adecúa una prescripción?

CADUCIDAD DE ACCIONES

- Puede operar antes del inicio del procedimiento o una vez iniciado.
- PUEDE COEXISTIR CON LA PRESCRIPCION.
- Cuando caduca la acción o la instancia se archiva el procedimiento y no se puede iniciar uno nuevo.

CADUCIDAD-PERENCION

- Es el que requiere una relación más clara con la prescripción.
- SE ARCHIVA EL PROCEDIMIENTO PERO SE PUEDE INICIAR UNO NUEVO.
- La prescripción será el límite máximo a la posibilidad de iniciar el nuevo procedimiento.
- EFECTO: NO SE HA INTERRUMPIDO LA PRESCRIPCION.
- EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO INTERRUMPE LA PRESCRIPCION.
- TODO DEPENDERA DE CÓMO SE REANUDE.

LA DISTINCION CADUCIDAD-PRESCRIPCION EN CUANTO A SUS EFECTOS. LA INTERRUPCION

- DISTINCION TRADICIONAL:
- La caducidad no se interrumpe, la prescripción sí.
- Art. 68,5 LGT: descarta la duración del efecto interruptivo
- DIFERENCIA:
 - Caducidad.
 - Prescripción. Interrupción y suspensión (artículos 68, 6 y 7).

DURACION DEL EFECTO INTERRUPTIVO^(II)

- En el derecho español no se acoge la solución legislativa que sigue el parágrafo 213-2 de la OT alemana. NO EXISTE NI DURACION DEL EFECTO INTERRUPTIVO NI SUSPENSION.

CONSECUENCIA DE LA NO INTERRUPTCION: CADUCIDAD

- No interrupción de la prescripción; uno de sus efectos más importantes.
- En todos los supuestos de caducidad. Archivo de las actuaciones.
- En la caducidad-perención. Existe la posibilidad de iniciar un nuevo plazo.
- CUESTION. La posibilidad de iniciar un nuevo plazo va a depender de que no se haya consumado la prescripción.
- Efecto: No interrupción.

EL COMPUTO DE LA PRESCRIPCION

- PLAZO:
- Un plazo entre dos fechas: *dies a quo/dies a quem*.
- *Plazo único fijado en el Código Tributario o plazos diversos en función de cada tributo?*
- *PLAZO: ¿FIJO O VARIABLE EN FUNCION DEL COMPORTAMIENTO DEL SUJETO?*
- *DERECHO EUROPEO:* La sentencia de 15 de septiembre de 2011, C-132/10, Asunto *Halley/Estado belga*, establece que es compatible con el Derecho Europeo un plazo más largo en situaciones fraudulentas.

PLAZO UNICO DE PRESCRIPCION O PLAZO VARIABLE EN FUNCION DEL COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE

- SOLUCIONES DIFERENTES EN FUNCION DE CADA ORDENAMIENTO.
- España: Plazo único de cuatro años (art. 66).
- Tendencia de la Ordenanza Tributaria Alemana.
- *El plazo de liquidación será de diez años cuando un impuesto haya sido definido y de cinco años cuando haya sido reducido por negligencia grave (§169 AO según el §170 (2) AO).*
- **PLAZO UNICO DE CUATRO AÑOS DESDE LA REFORMA** artículo 10 de la Ley de 20 de diciembre de 2008.
- Guatemala: Art. 48 del CT: el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria.

¿QUÉ ES LO QUE PRESCRIBE?

- En España: derecho de la Administración a liquidar y derecho de la Administración a cobrar (art. 66 Ley General Tributaria).
- En Guatemala: verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables (art. 47 del Código Tributario).

DIES A QUO DE LA PRESCRIPCION DE LA ACCION PARA COBRAR

- REGLA DE LA ACTIO NATA. Cuando la deuda sea ejecutable.
- Tiene que haber una deuda liquidada
- Tributos liquidados administrativamente: Cuando transcurra el plazo de ingreso voluntario.

- Art. 67,1, b) de la LGT.
- Desde que finalice el período voluntario de ingreso.

- DIFICULTAD PARA APLICARLO EN LOS TRIBUTOS GESTIONADOS MEDIANTE AUTOLIQUIDACION

DIES A QUO DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR (II)

- EXISTE UNA DOBLE POSIBILIDAD:
- Doble posibilidad: *Devengo/finalización del plazo para liquidar.*
- Vencimiento: art. 49: CT Guatemala.

- DEVENGO:
- Momento en que se puede existir jurídicamente el crédito porque se ha realizado el hecho imponible.

- Ventajas:
- Fecha supuestamente objetiva.
- Descarta la aplicación de la regla de la *actio nata*.

INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION (III)

- RESUMEN:
- INTERRUPCION POR ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION:
- REGLA GENERAL. Se interrumpe por actos de la Administración.
- Cabe también interrupción por ACTOS DEL PARTICULAR DEUDOR.
 - Declaración. Autoliquidación o pago.

– LOS ACTOS INTERRUPTIVOS A CARGO DE LA ADMINISTRACION DEBEN TENER DOS REQUISITOS: Seriedad y realidad.

EL REGIMEN DE LA INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION (III)

- ***PRINCIPIOS DE INDEPENDENCIA DE PROCEDIMIENTOS Y BIFURCACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN.***
- ***En la medida en que hay dos prescripciones LAS ACTUACIONES DE COMPROBACION Y LIQUIDACION SOLO INTERRUMPEN LA PRESCRIPCION DEL DERECHO A LIQUIDAR Y LAS DE RECAUDACION DEL DERECHO A RECAUDAR.***

PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA

- La interrupción de la prescripción afecta de forma independiente a cada obligación.
- Las actuaciones referidas a una deuda interrumpen la prescripción exclusivamente respecto a ésta.
- El principio de independencia debe relativizarse.
- El derecho a liquidar y la acción para cobrar, A PESAR DE LA INDEPENDENCIA, *están interrelacionadas* (si prescribiera la acción para exigir el pago –acción recaudatoria- es claro que se produciría también la extinción del derecho a determinar la deuda).

INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION (III)

- Los supuestos de interrupción que plantean más problemas: la prescripción por quien se ve favorecido por la interrupción.
- INTERRUPCION POR ACTOS DE LA ADMINISTRACION.

ACTUACIONES QUE PROVOCAN LA INTERRUPCION

- Actuaciones del particular:
- LAS ACTUACIONES DEL PARTICULAR INTERRUMPEN LA PRESCRIPCION EN SU PERJUICIO (del derecho a liquidar y de la acción para cobrar).
- Deben estar dirigidas a declarar, autoliquidar y pagar.
- TIENEN QUE TENER CARÁCTER FEHACIENTE.

INTERRUPCION MEDIANTE RECURSOS

- TRES POSICIONES::
- **Quienes niegan que la interposición provoque la interrupción.**
- No es lógico que la interrupción dependa de un acto del deudor.
- Se ha venido viendo desde una perspectiva ius privatista.
- No puede entender que interrumpe la presentación de un recurso que posteriormente deriva en la declaración de nulidad de un acto.

INTERRUPCION MEDIANTE RECURSOS (II)

- **Quienes entienden que la mera interposición del recurso no interrumpe la prescripción del derecho a liquidar ni de la acción para cobrar.**
- **PERO ENTIENDEN QUE LA PRESCRIPCION SE INTERRUMPE POR ACTUACIONES DESARROLLADAS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DEL RECURSO.**
- **Genera un Estado de Controversia** (que permite a la Administración, interrumpir al contestar)
- **Mismo criterio del TC respecto a la interrupción de la acción penal en el Delito contra la Hacienda Pública.**

PRESCRIPCIÓN DEL DELITO

- El momento de la consumación determina el inicio del cómputo de la prescripción.
- Para que se interrumpa tiene que haber algo más que denuncia o querrela (S. TC 63/2005 de 14 de marzo).
- El problema; que el plazo de prescripción tributaria sea más reducido que la prescripción penal.

TRIBUTOS PERIODICOS E INSTANTANEOS

- Se consuma un delito:
- Tributos Periódicos: Por cada período impositivo.
- Tributos Instantáneos: Por cada hecho imponible.
- Tributos instantáneos de declaración periódica: IVA.
- ¿el delito se produce en cada período? ¿al cumplirse el año? ¿se pueden compensar los trimestres? ¿hay que esperar a la finalización del período?.
- NO DEBE ADMITIRSE LA COMPENSACION. PODRIAN DARSE SITUACIONES QUE AFECTASEN AL SUJETO INFRACTOR; POR EJEMPLO, SE SANCIONARIA A QUIEN ES ADMINISTRADOR EN EL MOMENTO DE PRESENTAR LA DECLARACION RECAPITULATIVA.

PRESCRIPCION (II)

- ¿Es posible sancionar penalmente el ingreso de una deuda correspondiente a un período prescrito?.
- La llamada *atipicidad sobrevenida*.
- Rechazada por el T.S. en sentencia de 6 de noviembre de 2000.
- No hay *atipicidad sobrevenida*. La tipicidad se refiere al momento en que se realizó la acción u omisión típica.
- La analogía con la regularización:
- Rechazada por el T.S. de 30 de octubre de 2001.
- El pago extemporáneo no equivale a la prescripción.

PRESCRIPCION (III)

- Sentencia de 10 de octubre de 2001.
- Relacionada con la prejudicialidad.
- Sitúa el conflicto en sus justos términos: no se ampara en la atipicidad sobrevenida sino en en la necesidad de determinación administrativa de la deuda.

PARA EL INICIO DE LA ACCION PENAL CONTRA EL CULPABLE, DEBE HABER UNA LIQUIDACION, AL MENOS PROVISIONAL.

ESTA DETERMINACION NO ES POSIBLE SI HA PRESCRITO LA FACULTAD DE LIQUIDAR.

PRESCRIPCION (IV)

- Argumentos a favor de que se puedan sancionar penalmente incumplimientos correspondientes a períodos prescritos.
- S. de 5 de diciembre de 2002: Independencia de los plazos de prescripción.
- La prescripción de la acción no supone la prescripción del tributo.
- No es así; prescribe la obligación tributaria.
- La prescripción es renunciable. No es cierto.

PRESCRIPCION (V)

- Argumentos a favor de que no se puedan sancionar penalmente incumplimientos correspondientes a períodos prescritos.
- LA PRESCRIPCION SUPONE LA EXTINCION DEL CREDITO.
- **SI NO HAY INJUSTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO NO PUEDE HABER INJUSTO PENAL.**
- **ES UN PROBLEMA DE ANTIJURIDICIDAD NO DE TIPICIDAD.**
- **DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA POLITICA CRIMINAL, NO ES NECESARIA LA PENA.**
- **ADEMAS, SE ESTARIA IMPIDIENDO LA REGULARIZACION. No se puede regularizar una deuda prescrita.**

RELACION PRESCRIPCION TRIBUTARIA- PRESCRIPCION PENAL (I)

- RESUMEN:
- Tanto teniendo en cuenta el carácter de norma en blanco como el bien jurídico protegido (la función tributaria), la desaparición del derecho de la Administración a exigir la deuda debe suponer también la desaparición de la posibilidad de sancionarla penalmente.

RELACION PRESCRIPCION TRIBUTARIA- PRESCRIPCION PENAL (III)

- Se admite que no debe sancionarse el no ingreso de una deuda prescrita:
 - Porque es una conducta atípica (Cobo del Rosal, Vives...).*LA ATIPICIDAD SOBREVENIDA.*
 - Porque hay una causa de justificación (Falcón).
 - Porque faltan condiciones objetivas de punibilidad: A partir de la conducta debida, no existe obligación de ingresar una deuda prescrita (Bacigalupo).
 - Por un criterio de unidad del ordenamiento jurídico: conductas que no son constitutivas de infracción tributaria no pueden serlo de delito.

- MUCHAS GRACIAS
- cesar.garcia@usc.es