

ANÁLISIS DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA TRIBUTARIA EN ESPAÑA CON RESPECTO A LA NORMA CHILENA

JAIME GARCIA ESCOBAR¹

Resumen

El presente artículo se refiere a un estudio de las normas establecidas en la Ley General Tributaria española referidas a la prescripción extintiva de la acción que permite a la Administración determinar y cobrar diferencias de impuesto dentro de un plazo, en comparación con aquellas reguladas en el Código Tributario chileno, estableciendo sus similitudes y diferencias. Se analizará si los plazos establecidos por ambas legislaciones son de prescripción o de caducidad; la diferencia en los plazos entre ambas legislaciones y los problemas que ello conlleva; el *dies a quo*; las causales de interrupción de la prescripción, entre otras².

I. Generalidades

La Prescripción en la Ley General Tributaria española³, se encuentra regulada en los artículos 66 a 70 del citado cuerpo legal⁴. Estas normas distinguen entre: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, (lo que en Chile denominamos la acción de fiscalización), y; b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (denominada en Chile como la acción de cobro).

1) ¿Prescripción o caducidad?

Un primer tema a tratar es dilucidar si estamos en presencia de un caso de prescripción o más bien de caducidad. En el caso de ésta, se trata de una facultad o derecho que nace con un plazo de vida, transcurrido el cual se extingue; mientras que la prescripción implica la extinción de un derecho por estar inactivo durante cierto tiempo.

En esta materia VEGA HERRERO manifiesta que la LGT vigente en 1990⁵, hablaba de caducidad en varios preceptos, por ejemplo: El art. 10.d, que establecía que se regularían por ley, los plazos de prescripción y caducidad y su modificación; el art. 11.3, que

¹ Abogado. Profesor de Pre y Post Grado. Correo electrónico: jaime.garcia@jaimegarcia.cl

² La presente ponencia, forma parte del trabajo realizado por el suscrito en el marco de sus estudios de Doctorado en la Escuela Internacional de Doctorado de la Universidad de Castilla la Mancha.

³ En lo sucesivo LGT.

⁴ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.

⁵ Ley 230/1963, de 28 de diciembre.

establecía que sus preceptos tendrán la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas en cuanto excedan de los límites de la autorización o delegación o ésta hubiere caducado por transcurso de plazo o hubiera sido revocada; y otros por el estilo⁶. Ahora bien, no es un argumento concluyente, pues como señala la referida autora: “las calificaciones legislativas no siempre son coincidentes con la auténtica naturaleza de los institutos jurídicos”⁷.

La prescripción afecta a derechos que han nacido con vida ilimitada y sólo por su inactividad en el plazo marcado pueden extinguirse; en cambio, la caducidad actúa en el caso de derechos que tienen un plazo prefijado pasado el cual se extinguen. La prescripción extintiva afecta a derechos o facultades patrimoniales que por su naturaleza pueden ser indefinidos, en tanto la caducidad atañe a las facultades o derechos potestativos, entendiéndose por tales aquellos que atribuyen a una persona la potestad de producir, mediante su declaración de voluntad, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica con eficacia respecto a otros sujetos de derecho. De esa forma, teniendo presente que la caducidad supone que los derechos afectados por la misma tienen una duración prefijada, no caben en ella causas de interrupción o suspensión, mientras que la prescripción sí las admite; ello obedece al propio fundamento de la prescripción que radica en el abandono o no ejercicio del derecho por su titular de manera que éste puede realizar determinados actos que desvirtúen esta presunción e interrumpir así el plazo de prescripción⁸.

Siguiendo a VEGA HERRERO, podemos establecer dos conclusiones: La primera de ellas es que al trasladar al Derecho Tributario los criterios diferenciadores entre prescripción y caducidad, se observa que el derecho de la Administración para liquidar el tributo no encaja con exactitud en ninguna de estas figuras porque presenta características de ambas. Una segunda conclusión, derivada de la situación expuesta, es la disparidad de criterios que se aprecia entre los estudiosos a la hora de pronunciarse sobre si los supuestos regulados en el art. 66 de la Ley General Tributaria son de prescripción o de caducidad⁹.

⁶ En efecto, en lo pertinente, el artículo 10 señalaba: Se regularán, en todo caso, por Ley:

d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

https://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/1230-1963.t2.html#a10 (Consultado el 1º de septiembre de 2022).

⁷ VEGA HERRERO, M.: VEGA HERRERO, M.: *La Prescripción de la Obligación Tributaria*. Editorial Lex Nova. Valladolid.1990. Página 19 y siguientes.

⁸ *Ibidem*

⁹ *Ibidem*

Para FALCÓN y TELLA los rasgos básicos que identifican a la prescripción y a la caducidad, son los siguientes:

1.- Mientras que la caducidad no admite interrupción, la prescripción se interrumpe cuando se rompe el “silencio” de la relación jurídica.

2.- La caducidad, dado su automatismo, es siempre aplicable de oficio. La prescripción, en cambio, puede ser aplicada de oficio o configurarse como excepción procesal.

3.- Ni la naturaleza de la prescripción ni la naturaleza de la caducidad cabe extraer conclusión alguna sobre los efectos, extintivos o no, de estas figuras. La eficacia, tanto de la prescripción como de la caducidad, constituye una nota secundaria que depende de la regulación de la prescripción y de la caducidad en cada sector del ordenamiento.

4.- Finalmente, hay que señalar que la técnica de la caducidad se aplica a una pluralidad de situaciones subjetivas de muy diverso tipo, y no sólo a los derechos subjetivos en sentido estricto. En cambio, la prescripción se limita a los “derechos y acciones”, según la expresión utilizada por el art. 1930 del Código Civil, ya que las demás situaciones subjetivas – las meras facultades, o las potestades administrativas -, por su propia naturaleza, sólo pueden quedar sometidas a plazos de caducidad¹⁰.

Por lo tanto, como el antiguo art. 64 de la LGT, (actual art. 66), se refiere a la “prescripción” de potestades administrativas, como la de liquidar y recaudar, de ello “Se deduce que en estos casos será necesario proceder a una interpretación correctiva: o bien no se trata de plazos de prescripción, sino de caducidad, o bien dichos plazos no operan directamente sobre potestades administrativas, sino sobre la obligación a cuya determinación o exigencia dichas potestades se encaminan, solución esta última que estimamos la más acertada”¹¹.

La diferencia entre la prescripción y la caducidad es que la prescripción se puede interrumpir¹². Existiendo interrupción, se estará en presencia de prescripción.

¹⁰ FALCÓN y TELLA, R.: *La Prescripción en materia tributaria*. Editorial La Ley. Madrid. 1992. Página 51.

¹¹ Idem Página 53.

¹² BAYONA GIMENEZ, J.: *La caducidad en el ordenamiento tributario español*. Pamplona. Aranzadi. 1999. Página 29. En el mismo sentido, MARTÍN CÁCERES, A.: *La Prescripción del Crédito Tributario*. IEF. Marcial Pons. 1994. Página 38; RUIZ RESCALVO, M.: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. Dykinson. Madrid. 2004. Páginas 43 a 45.

GARCÍA NOVOA señala que: “La LGT de 2003, dice en su art. 68.5, que producida la interrupción se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. De esta manera, la interrupción de la prescripción supone la ruptura del silencio e impide que la prescripción se consume, imponiendo que el tiempo tenga que volver a contarse de nuevo por entero, pues el *lapsos* transcurrido con anterioridad a la interrupción resultaría borrado por efecto de tal interrupción. Es lo que hemos denominado *efecto de puesta a cero del contador*. Frente a ello, la caducidad no puede interrumpirse y no vuelve a cero el cómputo cuando se produce alguna causa de suspensión. Además, no produce por sí misma la prescripción”¹³.

A modo de conclusión, el citado autor manifiesta que: “Así pues, en el ámbito público, caducidad y prescripción tienen un origen común que, en cierta medida, fundamenta una identidad sustancial solo alterada por el juego de la interrupción de la prescripción, que es propio del concepto tradicional de *prescripción* acuñado en el Derecho común... De hecho, es frecuente decir que, en la legislación española, la LGT regula un supuesto de prescripción (a pesar de que recae sobre facultades administrativas o de que se aplica de oficio) precisamente por la previsión de causas de interrupción... Por otro, y como consecuencia de lo anterior, la elección de la institución de la prescripción aplicada al tributo en detrimento de la caducidad sería una decisión legalmente *interesada*, orientada por la intención de dificultar la consumación de los efectos del transcurso del tiempo... La consecuencia práctica es que, por efecto de las reiteradas interrupciones, pueden mantenerse actuaciones respecto a deudas generadas hace más de diez años cuando el plazo de prescripción es de cuatro”¹⁴.

Estimo que en Chile se está en presencia de plazos de prescripción y no de caducidad, porque el Código Tributario exige que la prescripción sea declarada por el juez y por la aplicación de la institución de la interrupción, ambas propias de la prescripción y ajenas a la caducidad¹⁵.

¹³ GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Editorial Marcial Pons. 2011. Madrid. 2011. Página 110.

¹⁴ Idem Página 172.

¹⁵ A pesar de lo anterior, también podría sostenerse que, como respecto del plazo de la acción de fiscalización no procede la interrupción de la prescripción, se trataría de un plazo de caducidad.

II. Plazos de prescripción

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 66 de la LGT, prescriben en cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como, el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Como sabemos, el legislador chileno optó por regular un plazo de general de tres años y uno excepcional de seis años¹⁶, en los casos de que la declaración de impuestos no sea presentada o sea maliciosamente falsa. La justificación de ello es que si el contribuyente actúa en forma culpable o dolosa, no puede pretender que se le aplique el plazo básico de prescripción, ya que, se ha puesto en la situación de impedir o dificultar que la Administración fiscalice, liquide y cobre, dentro de plazo¹⁷.

1) Plazos y supuestos

Como señalábamos, de acuerdo a la norma española, las acciones para determinar la deuda tributaria, así como las acciones referidas al pago de la misma, prescriben en cuatro años.

El plazo establecido en la norma impositiva española, es menor que los plazos de prescripción que establece la norma civil, mismo que parte en cinco años. La razón de ello es que el acreedor tributario se encuentra en una mejorada situación respecto del acreedor privado: Dispone de especiales garantías para hacer efectivos los créditos, y en general, un conjunto de prerrogativas que justifican un plazo de prescripción menor.

Recordemos que el artículo 2515 del Código Civil chileno¹⁸, establece un plazo de prescripción de tres años para las acciones ejecutivas y de cinco años para las acciones ordinarias.

2) Relación entre la prescripción de la acción por la deuda tributaria y la prescripción de la acción por el delito fiscal

¹⁶ Artículo 200 del Código Tributario. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1064667> (Consultado el 1° de septiembre de 2022).

¹⁷ Ello acontece, por ejemplo, en el Código Tributario uruguayo, que establece que la obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. <http://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf> (Consultado el 1° de septiembre de 2022).

¹⁸ <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=172986&idParte=8717776&idVersion=> (Consultado el 1° de septiembre de 2022).

El problema se verifica pues en la norma española el plazo de prescripción de la deuda es de cuatro años y el plazo para ejercer la acción penal es de cinco años. Una posición es que la acción penal se mantiene aun cuando haya prescrito la acción referida a la deuda. El sustento de la tesis es que el artículo 305 del Código Penal español, consagra una ley penal en blanco, pero sólo respecto de la relación tributaria y de las normas establecidas para cuantificar el monto de lo defraudado, pero no en relación con el plazo de prescripción. La acción para exigir el pago de la deuda debe ser autónoma respecto de la acción para perseguir la responsabilidad por la comisión del delito¹⁹.

La tesis contraria sostiene que la subsistencia de la acción relativa a la deuda, resulta ser una condición objetiva de punibilidad respecto de la acción para perseguir la responsabilidad penal. Se sostiene que la conducta no debe ser punible pues al inicio de la acción penal no existe potestad administrativa para perseguir el tributo²⁰. La determinación de la cuota tributaria debe realizarse bajo los parámetros de la norma tributaria, lo que no resulta viable si prescribió el derecho a efectuar la verificación y liquidación del tributo²¹.

En Chile, la mayoría de los delitos tributarios tienen asignada una pena de simple delito, esto es, de hasta cinco años. Ello acontece en las figuras tipificadas en el artículo 97 N° 4, inciso 1° y en su inciso final, números 5, 8 a 10 inciso 3°, 12 a 14, 18, 22 a 26, todos del Código Tributario. Sólo las conductas establecidas en los incisos segundo y tercero del numeral cuarto del artículo 97 de Código impositivo, se sancionan con penas de crimen, esto es, más de cinco años de privación de libertad, caso en el cual el plazo de prescripción son 10 años²². Hago presente que los tipos penales tributarios se encuentran establecidos en el Código Tributario y no, como pareciera ser lo más adecuado, en el Código Penal.

Ahora bien, si tenemos en consideración que el plazo extraordinario de prescripción de la acción en la ley chilena es de seis años, cuando la declaración no se presenta o ella es maliciosamente falsa, es muy probable que en la mayoría de los delitos

¹⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”. *Quincena Fiscal Aranzadi*. LexisNexis. Número 5. 2003. Página 8.

²⁰ GARCÍA NOVOA, C.: op. cit. Página 127.

²¹ RODRÍGUEZ RAMOS, L.: La prescripción de las infracciones tributarias delictivas. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Número 518. 2002. Página 3.

²² UGALDE PRIETO, R. y GARCÍA ESCOBAR, J.: *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*. Cuarta edición. Legal Publishing. Santiago. 2011. Página 242.

tributarios no se presente el problema que analizamos anteriormente, esto es, que la acción para determinar la deuda se encuentre prescrita antes del ejercicio de la acción penal. Ello pues resulta muy posible que detrás de una declaración maliciosamente falsa, se encubra un posible delito tributario. De esta forma, el problema presentado sólo se verificaría en relación a los delitos tipificados en los incisos segundo y tercero del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario, cuya acción prescribe en diez años. Coincidiendo con una de las alternativas de solución que se da en España, estimo que la acción relativa a la determinación de la obligación, resulta ser una condición objetiva de punibilidad respecto de la acción para perseguir la responsabilidad penal. La conducta no debe ser punible pues al inicio de la acción penal no existe potestad administrativa para perseguir el tributo. La determinación del *quantum* de la obligación tributaria debe realizarse bajo los parámetros de la norma impositiva, lo que no resulta viable si prescribió la facultad que posee la Administración para fiscalizar y liquidar el tributo.

A mayor abundamiento, existe otro fundamento para estimar improcedente una querrela por delito tributario en el caso que se encuentre prescrita la acción fiscalizadora: En esta situación, resulta imposible la determinación del monto del impuesto evadido, y por lo mismo, no se podría aplicar la pena pecuniaria que el Código Tributario establece en cada uno de los delitos que allí se tipifican. En efecto, por ejemplo, la conducta descrita en el inciso segundo del numeral cuarto del artículo 97, se sanciona con una pena privativa de libertad y una multa del cien al trescientos por ciento del monto de lo defraudado. Esta última sería imposible de determinar, si se encuentra prescrita la acción fiscalizadora cuya titular es el Servicio de Impuestos Internos.

III. Cómputo del plazo de prescripción – *dies a quo*

En el tema del cómputo del plazo *o dies a quo*, esto es, desde cuando se comienza a contar el plazo de prescripción, apunta al instante en que el derecho o acción pudieron ejercerse por su titular, pero éste no los ejerció. Para que ello suceda, no basta la realización del hecho gravado, sino que el impuesto debe estar determinado, cuantificado. En los impuestos de declaración, la exigibilidad, se presente o no ésta, se produce de manera inmediata al vencimiento del plazo establecido legalmente. Como bien señala PÉREZ ROYO: “En estos casos el acto administrativo de liquidación sólo se producirá como reacción

de la Administración en su función de control del cumplimiento de sus obligaciones por el sujeto pasivo²³”.

La ley distingue entre el plazo del derecho a liquidar de la prescripción del plazo para cobrar. En el primer caso, esto es, la prescripción del plazo que posee la Administración para liquidar, este se comienza a computar desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. (Art. 67 N° 1, inciso primero). Como señala GARCÍA NOVOA, la ley fija como instante del *dies a quo* el siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario. La fijación del *dies a quo* en la finalización del período voluntario de ingreso de la deuda que ha sido liquidada por la Administración, o, al menos cuantificada por el particular²⁴. Finalizado el plazo de declaración, se haya o no presentado ésta, la Administración dispone de cuatro años para iniciar las actuaciones de comprobación e investigación y liquidar la deuda tributaria.

Señala el mismo autor: “Más bien, la reforma de 1985 que dispuso la fijación del *dies a quo* en el momento de finalización del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, pretendía establecer, por razones de justicia, un tratamiento uniforme en el comienzo del plazo de prescripción para el que declarara y para el que no declarara. Quizás resulte criticable que, motivaciones de justicia material de principio ajenas al régimen de la prescripción, hayan contribuido a fijar el *dies a quo* en detrimento de la seguridad, que es a lo que debe servir la prescripción. Pero, en cualquier caso, la fijación del plazo de prescripción en este instante provoca un efecto favorable para la racionalización de la posición de la Administración y para que ésta compute adecuadamente la prescripción, en aras de la seguridad jurídica. Y ello, porque al tener que esperar a la finalización del plazo para verificar el incumplimiento, el *dies a quo* comenzaría en la misma fecha tanto para el que cumple como para el que no cumple, aunque la diferencia está en que este último no interrumpiría la prescripción”²⁵.

El segundo caso del cómputo del *dies a quo* se refiere al plazo del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas,

²³ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Madrid. Civitas. 1999. Páginas 216 y 127. En el mismo sentido CORRAL GUERRERO, L.: Extinción y recaudación de la deuda impositiva, en AMATUCCI, A.: *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo II. Temis. Bogotá. 2001. Página 542.

²⁴ GARCÍA NOVOA, C.: op. cit.: Página 132.

²⁵ *Ibidem*

en este caso, el plazo se cuenta desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, según lo establece el inciso tercero del numeral primero del art. 67 de la LGT.

Durante el período de ingreso voluntario, aun existiendo ya una obligación exigible, la Administración no puede actuar sus facultades de auto tutela, sino que ha de limitarse a aceptar el pago, pues el cumplimiento se confía a la iniciativa del deudor. La obligación es ya exigible, pero no es apremio²⁶. Sólo transcurrido el período voluntario la Administración puede iniciar la recaudación en vía de apremio, ejercitando su “acción” para exigir el cumplimiento de la obligación que no lo ha sido durante el período voluntario²⁷.

Según lo dispuesto en el artículo 200 del Código Tributario chileno, el término de tres o seis años comienza a correr desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del tributo. El plazo principia a correr tanto para la acción de fiscalización como para la de cobro²⁸, lo que se ve alterado por la interrupción de la prescripción, que sólo se aplica a esta última.

IV. Interrupción de la prescripción

1) Generalidades

Como conocemos, en la interrupción de la prescripción, en atención a determinados actos o hechos del acreedor o del deudor, se pierde el tiempo transcurrido, naciendo un nuevo término de prescripción. En el caso de la suspensión, se detiene el curso de la prescripción, pero no se pierde el tiempo transcurrido; con la interrupción, se pierde el tiempo que ha corrido.

El efecto de la interrupción es el reinicio del cómputo del plazo, lo que se ha denominado *la puesta a cero del contador*. Resulta habitual que los actos interruptivos, constituyan el inicio de un procedimiento de fiscalización administrativo (procedimiento de gestión, comprobación o recaudación); o, bien, sean actos impulsados por el contribuyente.

Se presenta el problema de determinar cuál es la duración del efecto interruptivo, ello teniendo en consideración que, en la legislación española, por regla general,

²⁶ CARRASCO PARRILLA, P. J.: “Procedimiento de recaudación”, en COLLADO YURRITA, M. y LUCHENA MOZO, G.: Derecho Financiero y tributario Parte General. Cuarta edición. Atelier. Barcelona. 2015. Página 441.

²⁷ FALCON y TELLA, R.: op. cit.: Página 113.

²⁸ Corte Suprema Rol N° 8.059-2011, de 28 de noviembre de 2012.

no se verifican causales de suspensión de la prescripción (a diferencia de lo que acontece en Chile). ¿La duración de la interrupción de la prescripción se produce durante todo el procedimiento, hasta que se dicte la sentencia, o bien, la prescripción se interrumpe con la reclamación o interposición de recursos, pero de inmediato reinicia el cómputo de la misma? ¿La interrupción se produce en forma instantánea o bien se prolonga durante toda la instancia?

Se trata de un problema de la duración del efecto interruptivo, el cual tiene incidencia directa en el cómputo del nuevo plazo de prescripción que ha de iniciarse tras la interrupción. VEGA HERRERO estima que la reclamación o el recurso interrumpen la prescripción, pero que este acto interruptivo no se prolonga hasta que tales reclamaciones o recursos se resuelvan, esto es, se desecha la duración del efecto interruptivo. Agrega que esta conclusión, sólo se refiere a reclamaciones o recursos interpuestos en vía administrativa, más no en la jurisdiccional²⁹.

MARTÍN QUERALT sostiene que esta regla parece exigir que todo el tiempo que dure la tramitación de un recurso o una reclamación no debiera ser computable para la prescripción, por lo que sólo tras la finalización del proceso o procedimiento correspondiente volvería a iniciarse el cómputo del plazo de prescripción. Ahora bien, esto sólo ocurre en el caso de los procesos judiciales, y no en los recursos o reclamaciones administrativas. En los recursos o reclamaciones administrativas, si el procedimiento finaliza mediante una resolución presunta (lo que sucede, por ejemplo, en las reclamaciones económico-administrativas cuando no se ha dictado resolución expresa al año de interponerse o de recurrirse en alzada) contra la que no reacciona el sujeto, el plazo de prescripción debe contarse no desde dicha resolución presunta, sino desde la última actuación llevada a cabo en el procedimiento revisor, porque la resolución presunta no es más que una *fictio legis* a la que no se le puede dar eficacia interruptiva, puesto que otra cosa supondría privilegiar a la Administración, uno de cuyos órganos ha incumplido el deber de resolver a tiempo las controversias que se le planteen³⁰.

²⁹ VEGA HERRERO, M.: op. cit.: Página 84.

³⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima Sexta edición. Editorial Tecnos. Madrid. 2015. Página 564.

GARCÍA NOVOA señala que: “la ausencia de resolución expresa no puede suponer por imperativos del principio de seguridad jurídica, la imprescriptibilidad de la obligación. Por eso, si el procedimiento de resolución del recurso se paraliza por un plazo de cuatro años, por causa no imputable al particular, concurren los requisitos de la prescripción, lo que supone admitir que ésta ha vuelto a correr desde la interposición del reclamo. En suma, paralizada la reclamación por un plazo de cuatro años, los tribunales económico-administrativos no pueden resolver en un sentido diferente a declarar de oficio la prescripción”. La única excepción, está constituida por lo dispuesto en el artículo 68.6, en que expresamente se señala que cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente³¹.

En Chile, la interposición de un reclamo tributario por parte del contribuyente ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, produce el efecto de suspender el curso de la prescripción, hasta la notificación de la sentencia de primera instancia. El objeto de la norma, es que la acción no prescriba mientras se está tramitando el procedimiento general de reclamo tributario. Cabe hacer presente, que la ley no establece un plazo máximo dentro del cual debe tramitarse la reclamación tributaria interpuesta ante el Juez Tributario y Aduanero, de esta forma, mientras el juicio tributario no sea fallado, la prescripción se haya suspendida.

2) Causales de interrupción

Estas conllevan la ruptura del silencio e impiden que la prescripción se concrete, exigiendo que el plazo se deba volver a contar, debiendo regularse por la ley e interpretarse términos estrictos. De lo contrario se afecta la seguridad jurídica, pues la interrupción de la prescripción, impide que ella se lleve a efecto.

El actual artículo 68 de la Ley General Tributaria, establece causales de interrupción de la prescripción respecto del derecho para determinar la deuda tributaria, así

³¹ GARCÍA NOVOA, C.: op. cit.: Página 190.

como, en cuanto al derecho para exigir el pago de ésta. En Chile, el artículo 201 del Código Tributario, sólo establece la interrupción de la prescripción para el derecho de la Tesorería General de la República a cobrar las deudas tributarias. Estudiemos la citada norma de la Ley General Tributaria española.

3) Causales de interrupción de la prescripción de la acción para liquidar una deuda.

3.1) Primera causal

La primera de ellas, se encuentra regulada en el art. 68, 1, a) del citado cuerpo legal, que señala que la prescripción se interrumpe: Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

Se trata del ejercicio del derecho en curso de prescripción por su titular, esto es, la Administración. Entre los ejemplos reconocidos por la jurisprudencia de actuaciones que interrumpen la prescripción, encontramos los siguientes: Los requerimientos de declaraciones o de los documentos necesarios para practicar la liquidación; el examen de los libros de contabilidad; y, en general, las actuaciones de investigación y comprobación.

Los requisitos para que opere esta causal de interrupción son dos:

a) La acción de la Administración debe encontrarse precisamente dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda. Vale decir, éstas y no otras, son las finalidades de la Administración que interrumpen la prescripción. Estas actuaciones se incardinan en los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, que culminan en la liquidación y en el cobro de la deuda tributaria³².

Las actuaciones de la Administración para tener efectos interruptivos, deben ser serias, reales. Ambos conceptos apuntan a una realidad sustancial, y se contraponen con la simple apariencia formal. No habrá una actuación de comprobación, liquidación o

³² VEGA HERRERO, M.: op. cit. Página 69.

recaudación sería cuando, por datos objetivos externos, se deduzca que el fin inmediato de la actuación es la interrupción de la prescripción, ya que la causa que deber proceder a este efecto adolece de falta de entidad o de sustancia. De manera que, en este tipo de actos, el logro del objeto del procedimiento que es la resolución final, y que requiere un progresivo avance, evacuando los distintos trámites, es una simple apariencia porque, en sustancia, la actuación no conlleva un avance material del procedimiento. En este caso, la pretendida actuación comprobadora, liquidadora o recaudadora carecería de realidad. La actuación puede carecer de realidad, no porque se produce una desviación del fin público inmediato: se está articulando una actuación que tiene como finalidad cuantificar, liquidar, comprobar o recaudar cuando lo único que se pretende es el efecto mediato de interrumpir la prescripción. Un ejemplo de lo anterior, sería la emisión de una resolución que ordena un trámite legalmente inexistente, o bien, que carece de toda relevancia sustancial³³.

Debe tratarse de actuaciones que tengan relación directa e inmediata con el procedimiento de liquidación y recaudación y hagan avanzar dicho procedimiento. Vale decir, carece de eficacia interruptiva, cualquier diligencia que no haga avanzar el procedimiento.

b) El conocimiento formal del obligado tributario, esto es, que se haya comunicado al obligado a través de la competente notificación³⁴. La notificación debe producirse antes de finalizar el período de prescripción para que la actividad administrativa tenga eficacia interruptiva³⁵. Entre los ejemplos jurisprudenciales de notificaciones irregulares que no interrumpen la prescripción, GARCIA NOVOA cita los siguientes casos: Cuando en la notificación figura la firma de “persona ignota y no achacable al interesado”; cuando figure una “firma ilegible, con la palabra portero”; o, cuando la notificación se ha recibido en un domicilio distinto al del interesado³⁶.

3.2) Segunda causal

La segunda causal de interrupción, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 68, 1, letra b), se verifica por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por

³³ GARCÍA NOVOA, C.: op. cit.: Páginas 228 a 236.

³⁴ Cabe hacer presente que el tema de las notificaciones de las actuaciones en materia tributaria, se encuentra regulado por los artículos 109 al 112 de la Ley General Tributaria.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. (Consultado el 7 de septiembre de 2022).

³⁵ MARTÍN QUERALT, J. y otros: op. cit.: Página 563.

³⁶ GARCÍA NOVOA, C.: op. cit.: Página 247.

las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

¿Estas reclamaciones deben provenir de la Administración o del obligado tributario? ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA estimó que se trataría de recursos interpuestos por el sujeto pasivo, manifestando: “No se trata de un reconocimiento directo y expreso, pero sí indirecto y, desde luego, concluye, pues de no ser así no interpondría el recurso o la reclamación. Y todo ello aún en el supuesto de que la impugnación abarque la totalidad de la deuda tributaria”³⁷. VEGA HERRERO no participa de esta tesis, toda vez que la interposición de un recurso por parte del deudor tributario no significa el reconocimiento del derecho del acreedor sino justamente lo contrario³⁸.

DIEZ-ALEGRÍA estima que la reclamación que interrumpe el plazo es la que procede de la Administración. Para él, las reclamaciones a las que se refería la ley, se generaban a la luz de lo dispuesto en el antiguo art. 154 de la Ley General Tributaria antes de su modificación³⁹. La norma regulaba la revisión de oficio por la Administración de ciertos actos de gestión. El problema de esta teoría es que la revisión de oficio, difícilmente puede considerarse como un recurso o una reclamación⁴⁰.

GARCÍA NOVOA afirma que: “..., cualquier actuación, proceda de quien proceda, que denote una intención de interrumpir el silencio en la relación tributaria, es susceptible, a su vez, de interrumpir el plazo de prescripción, incluso cuando la misma tenga su origen en el sujeto teóricamente favorecido por la interrupción de la prescripción, en este

³⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Derecho Financiero y tributario*. Escuela de Instrucción Financiera. Madrid. 1979. Página 613.

³⁸ VEGA HERRERO, M.: op. cit. Página 80.

³⁹ Citado por VEGA HERRERO, M.: op. cit. Página 80.

⁴⁰ El texto del artículo ciento cincuenta y cuatro, señalaba que: Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encuentren en cualquiera de los siguientes casos:

a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la Ley, y

b) Cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión. http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/1230-1963.t3.html#a66. (Consultado el 7 de septiembre de 2022).

caso, el obligado tributario ... Y ello porque cualquier acto del particular, en la medida en que interrumpe la prescripción, se puede decir que *perjudica* a quien lo realiza. Esta situación aparentemente paradójica sólo se explica en tanto, como ya se ha dicho, la prescripción sirve a la seguridad jurídica y no a la justicia. Responder a las exigencias de seguridad jurídica y no de equidad, es consustancial a la prescripción. Sólo desde esta perspectiva puede entenderse que, atribuyendo la capacidad para reanudar el plazo de prescripción y poner el *contador a cero* a actuaciones del particular, se favorezca a quien no rompe en ningún momento el silencio de la relación jurídica”⁴¹.

Ahora bien, puede resultar paradójico que la interposición de un recurso, que es legítimo ejercicio de la tutela judicial efectiva, interrumpa la prescripción, toda vez que, por intermedio de su ejercicio, justamente, se impugna el ejercicio de la obligación tributaria.

DÍEZ PICAZO intenta explicar esta situación con su teoría de la generación de un *estado de controversia sobre el derecho de crédito*. En virtud de esta, la prescripción se interrumpiría, no por la interposición de los recursos o reclamaciones, sino por la contestación o los actos que la Administración dictare en la resolución del procedimiento⁴². Como bien señala GARCÍA NOVOA, esta tesis resulta ser de suyo criticable pues es difícil de entender que la contestación o cualquier acto de la Administración, interrumpa la prescripción, y, sin embargo, ésta se entienda retroactivamente interrumpida desde la interposición del recurso o reclamación⁴³.

Por ello es que, alejándose de tesis iusprivatistas, debe aceptarse que la interposición de recursos o reclamaciones, ya sea por la Administración o por el particular, interrumpe la prescripción, pues, como señalábamos anteriormente, suponen la ruptura del silencio de la relación.

En Chile este problema no se genera, toda vez que, el artículo 201 del Código Tributario, establece tres causales de interrupción de la prescripción de la acción de cobro: La primera es el reconocimiento u obligación escrita, por parte del contribuyente; la segunda es la notificación administrativa de un giro o de una liquidación, por el Servicio de Impuestos

⁴¹ GARCÍA NOVOA, C.: op. cit. Páginas 256 y 257.

⁴² DÍEZ PICAZO, L.: *La prescripción en el Código Civil*. Editorial Bosch. Barcelona. 1964. Páginas 72 y siguientes.

⁴³ GARCÍA NOVOA, C.: op. cit. Página 268.

Internos; y, la tercera, a través del requerimiento judicial, que realiza la Tesorería General de la República.

3.3) Tercera causal

La tercera causal de interrupción de la prescripción se encuentra contenida en la letra c) del numeral 1 del artículo 68 de la LGT, que señala: La prescripción se interrumpe, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. Esta causal, se asimila a causal civil de “reconocimiento de la deuda por parte del deudor”.

Los requisitos para que opere esta causal de interrupción, son: a) Que provenga del obligado tributario; y b) La actuación del obligado tributario debe ser conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda, por ejemplo, la presentación de una declaración tributaria; o la presentación de una autoliquidación. La interrupción de la prescripción se produce en este caso, con independencia de la voluntad de quien presenta la liquidación o autoliquidación.

4) Las causales de interrupción referidas al derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias

Estas se encuentran reguladas en el numeral 2 del art. 68 de la LGT. Cabe manifestar que a ellas se les aplican, en lo que sea pertinente, todo lo señalado respecto de las causales de interrupción de la acción para determinar la deuda tributaria. Estas son las siguientes:

4.1) Primera causal

La primera causal de interrupción, regulada en la letra a) de la citada norma legal, está constituida por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida en forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria. Al igual que en el caso anterior, existen dos requisitos: El primero de ellos, es que la acción se realice con conocimiento formal del obligado tributario.

Dentro del procedimiento de recaudación en general y del procedimiento de apremio en particular, prácticamente todas las actuaciones notificadas al deudor se pueden considerar dirigidas de forma efectiva a la recaudación de la deuda. La notificación de liquidaciones en período voluntario de ingreso, de requerimientos para completar las solicitudes de aplazamiento, de la providencia de apremio, de las actuaciones de embargo,

de enajenación de bienes, etc., están claramente dirigidas a obtener el cobro de las deudas tributarias⁴⁴. FALCÓN y TELLA señala como ejemplo de actuaciones interruptivas: La notificación de la providencia de apremio; la notificación del embargo de bienes; el requerimiento al deudor para que aporte los títulos de propiedad de bienes inmuebles créditos hipotecarios o derechos reales embargados; notificación de la providencia decretando la venta de los bienes embargados y señalando día, hora y local donde habrá de celebrarse y el tipo de subasta; citación de los deudores para que comparezcan a otorgar escritura pública de los inmuebles enajenados en favor de los adjudicatarios; notificación de la adjudicación de bienes al rematante o al Estado; y en general, cualquier actuación del procedimiento realizada con el conocimiento formal del obligado tributario⁴⁵.

4.2) Segunda causal

La potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias, regulada en la letra b) del numeral 2 del artículo 68 de la LGT, se interrumpe por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

En este supuesto se encuadran la interposición de los recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y los recursos contencioso-administrativos contra los actos de la administración tendientes a determinar la deuda tributaria o a exigir el pago de las deudas ya liquidadas. La consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación, es que en el momento en que se haya interpuesto se interrumpe el plazo de prescripción⁴⁶.

La interposición de recursos o reclamaciones no supone por sí misma la suspensión de la ejecución de los actos administrativos. No obstante, en determinados casos regulados por los arts. 223 y 224 de la LGT, se puede obtener la suspensión en tanto se resuelva el recurso o reclamación. La consecuencia de que haya o no suspensión respecto del procedimiento de recaudación de la deuda tributaria es clara: Si existe suspensión, el

⁴⁴ ÁLVAREZ SUSO, M. y MENCHERO FABIÁN, M.: *Procedimientos Tributarios Recaudación*. Ediciones Experiencia S.L. Barcelona. 2005. Página 68.

⁴⁵ FALCÓN y TELLA, R.: op. cit. Página 130.

⁴⁶ Idem Páginas 69 y 70.

procedimiento queda detenido o suspendido exactamente en la fase del mismo en que estaba cuando se acuerde la misma, ya sea en período voluntario o en período ejecutivo, la Administración Tributaria no puede realizar actuaciones tendientes a exigir el pago, como pueda ser la práctica de embargos, y en consecuencia el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago no puede continuar corriendo⁴⁷. Si, por el contrario, el obligado tributario recurrente no ha solicitado y obtenido la suspensión de la ejecución del acto, la Administración Tributaria puede continuar con las actuaciones tendientes a exigir el pago de las deudas. De este modo si resulta que estando pendiente de resolución un recurso o reclamación contra una liquidación en el que no se ha acordado la suspensión y la Administración Tributaria no realizase actuaciones de recaudación válidamente interruptivas de la prescripción, cuando hubieran transcurrido cuatro años desde la interposición del recurso o reclamación, habría prescrito el derecho a exigir el pago, con independencia del sentido de la resolución que recayera.

4.3) Tercera causal

De acuerdo a lo dispuesto en la letra c) del numeral 2 del artículo 68 de la LGT, la prescripción se interrumpe por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria. Ejemplos de esa situación, sería un pago a cuenta; o una solicitud de aplazamiento, de compensación o de condonación.

V. Suspensión de la prescripción

En España no se encuentra establecida una causal de suspensión de la prescripción. En Chile existen diversos motivos en virtud de los cuales se suspende el curso de la prescripción, quizás el más trascendente es lo dispuesto en el inciso final del artículo 201 del Código Tributario, en virtud del cual la prescripción se suspende durante el período en que el Servicio de Impuestos Internos se encuentre impedido de girar los impuestos contenidos en una liquidación.

⁴⁷ Idem Página 70.

CONCLUSIONES

Las conclusiones de esta ponencia son las siguientes:

1.- En España el plazo de prescripción es de cuatro años. En Chile el plazo es de tres años por regla general y excepcionalmente de seis años (respecto de impuestos de declaración cuando esta no se presenta o resulta ser maliciosamente falsa). Me parece que un único plazo cumple más cabalmente el principio de seguridad jurídica, toda vez que la calificación de que la declaración sea maliciosamente falsa produce miles de problemas interpretativos, prueba de ello es la frondosa jurisprudencia existente en la materia.

2.- En España se discute si se está en frente de plazos de prescripción o de caducidad. En cuanto a Chile, estimo que se está en presencia de plazos de prescripción y no de caducidad, fundamentalmente pues el Código Tributario exige que la prescripción sea declarada por el juez y por la aplicación de la institución de la interrupción (aun cuando esta es propia de la acción de cobro), ambas típicas de la prescripción y ajenas a la caducidad.

3.- En ambas legislaciones puede generarse el problema consistente en que la acción para determinar la deuda tributaria se encuentre prescrita pero la acción para perseguir la responsabilidad por la comisión de delitos tributarias esté vigente.

4.- El cómputo del *dies a quo* es disímil en ambos países. En España el plazo referido a la acción para determinar la deuda comienza en un momento distinto al de la acción para cobrarla. En Chile tanto el plazo para determinar la deuda como el plazo de la acción de cobro, comienzan corriendo al mismo tiempo.

5.- En España existen causales de interrupción de la prescripción para la acción para determinar la deuda y otras para la acción relativa al cobro del tributo. En Chile la interrupción de la prescripción solo se aplica a la acción de cobro.

6.- En España no existe una causal general de suspensión de la prescripción a diferencia de lo que ocurre en Chile.

BIBLIOGRAFIA

- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”. *Quincena Fiscal Aranzadi*. LexisNexis. Número 5. 2003.
- ÁLVAREZ SUSO, M. y MENCHERO FABIÁN, M.: *Procedimientos Tributarios Recaudación*. Ediciones Experiencia S.L. Barcelona. 2005.
- ALVIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Derecho Financiero y tributario*. Escuela de Instrucción Financiera. Madrid. 1979.
- BAYONA GIMENEZ, J.: *La caducidad en el ordenamiento tributario español*. Pamplona. Aranzadi. 1999.
- CARRASCO PARRILLA, P. J.: “Procedimiento de recaudación”, en COLLADO YURRITA, M. y LUCHENA MOZO, G.: *Derecho Financiero y tributario Parte General*. Cuarta edición. Atelier. Barcelona. 2015.
- DÍEZ PICAZO, L.: *La prescripción en el Código Civil*. Editorial Bosch. Barcelona. 1964.
- FALCÓN y TELLA, R.: *La Prescripción en materia tributaria*. Editorial La Ley. Madrid. 1992.
- GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Editorial Marcial Pons. 2011. Madrid. 2011.
- MARTÍN CÁCERES, A.: *La Prescripción del Crédito Tributario*. IEF. Marcial Pons. 1994.
- MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Vigésima Sexta edición. Editorial Tecnos. Madrid.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Madrid. Civitas. 1999.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L.: La prescripción de las infracciones tributarias delictivas. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Número 518. 2002.
- RUIZ RESCALVO, M.: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. Dykinson. Madrid. 2004.
- UGALDE PRIETO, R. y GARCÍA ESCOBAR, J.: *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*. Cuarta edición. Legal Publishing. Santiago. 2011.
- VEGA HERRERO, M.: *La Prescripción de la Obligación Tributaria*. Editorial Lex Nova. Valladolid. 1990.