

JOSÉ M.^a DÍEZ-OCHOA AZAGRA

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

LA Ley de Derechos y Garantías (Ley 1/1998, de 26 de febrero) ha introducido una importante modificación en la regulación de la prescripción en materia tributaria, si bien con efectos de 1 de enero de 1999.

La modificación efectuada (reducción del plazo de 5 a 4 años) unida a otras incorporadas en la propia Ley 1/1998 (plazo de duración máximo de las actuaciones inspectoras y separación de procedimientos de comprobación e investigación del procedimiento sancionador) puede dar lugar a numerosas interpretaciones y análisis a que van más allá del simple cambio del cómputo del nuevo plazo.

Por otro lado, se ha producido una importante distorsión en la normativa que regula la prescripción tributaria de la que rige a efectos de la prescripción penal (Delitos contra la Hacienda Pública) y de la prescripción en materia presupuestaria (en especial, en relación a los precios públicos).

El autor del artículo expone los diferentes problemas que se plantean y las posibles soluciones que a los mismos se pueden dar.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Diferencias en la regulación de la prescripción en los diferentes ámbitos: presupuestario, penal y tributario.
 1. Regulación en la Ley General Tributaria.

 2. Regulación en el Código Penal.
 - 2.1. Delito de Defraudación (artículo 305).

 - 2.2. Delito Contable (artículo 310).

 3. Regulación en la Ley General Presupuestaria.

I. INTRODUCCIÓN

Con fecha 26 de febrero de 1998 se aprobó la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero) por la que se modificó, entre otros aspectos, el régimen jurídico de la prescripción en el ámbito tributario, reduciéndose el plazo de prescripción de 5 a 4 años.

Aun cuando la citada Ley entró en vigor a los 20 días de su publicación en el BOE, de acuerdo con la disposición final séptima-1.º, de la misma (19 de marzo de 1998), la modificación introducida en el ámbito de la prescripción quedó en suspenso hasta el 1 de enero de 1999 (disposición final séptima-2.º).

Ahora bien, la ausencia de una disposición transitoria que regule los efectos retroactivos de la nueva regulación de la prescripción está dando lugar a numerosas interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales en torno al alcance de dicha modificación.

Por otro lado, la modificación introducida afecta tan sólo a la prescripción en el ámbito tributario, obviándose la regulación de dicho instituto jurídico en campo del Derecho Presupuestario (ingresos no tributarios) y en el Derecho Penal, lo cual ha originado una diferente regulación de los plazos de prescripción en dichos campos, pudiéndose originar numerosos problemas jurídicos.

El objeto del presente estudio se encamina a analizar tanto uno como otros, proponiendo posibles soluciones a los mismos.

II. DIFERENCIAS EN LA REGULACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN LOS DIFERENTES ÁMBITOS: PRESUPUESTARIO, PENAL Y TRIBUTARIO

1. Regulación en la Ley General Tributaria.

La vigente Ley General Tributaria regula, en los artículos 64 a 67, el instituto de la Prescripción en materia tributaria, siendo el contenido de los mismos el siguiente:

Artículo 64: Regulación del plazo de prescripción de los diferentes derechos y acciones.

Artículo 65: Cómputo del plazo de prescripción.

Artículo 66: Actos interruptivos de la prescripción

Artículo 67: Aplicación de oficio de la prescripción ganada.

Como se ha dicho, el cambio normativo supone una reducción del plazo de prescripción de 5 a 4 años, con efectos desde el 1 de enero de 1999 y sin que la citada Ley 1/1998 haya previsto los efectos transitorios de dicho cambio en relación a hechos imposables acaecidos con anterioridad a su entrada en vigor, lo cual plantea problemas en cuanto a si la modificación introducida tiene efectos retroactivos respecto de situaciones cuyo plazo de prescripción se hubiera ya iniciado con anterioridad al 1 de enero de 1999, sin que se hayan modificado los restantes artículos.

Con una deficiente técnica legislativa, la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no contiene una disposición transitoria que regule los efectos jurídicos del cambio normativo a situaciones iniciadas con anterioridad a su entrada en vigor, motivo por el cual se ha creado una situación de incertidumbre por cuanto las posiciones que en cuanto a dichos efectos son diversas. En último extremo serán los Tribunales de Justicia los que, en último extremo, sienten doctrina al respecto.

No obstante lo cual, a continuación se adelanta la opinión personal del autor en relación a esta cuestión, para lo cual es conveniente traer a colación la disposición transitoria única de la Ley 1/1998, por la que se regulan los efectos de la nueva Ley en los Procedimientos tributarios iniciados con anterioridad a su entrada en vigor y que dispone:

«1. Los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión.

2. No obstante, la imposición de sanciones se realizará mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor en todos aquellos procedimientos de comprobación en los que, a la entrada en vigor de la presente Ley, aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes.»

Es decir, los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (19 de marzo de 1999) se regirán por la normativa anterior (excepción hecha de los procedimientos sancionadores), por lo que los actos interruptivos de la prescripción efectuados en el seno de dichos procedimientos mantendrían plena eficacia.

Visto el planteamiento del problema conviene hacer mención, al menos someramente, a ciertos conceptos básicos relativos a la **prescripción extintiva**.

- Que el fundamento de la misma se encuentra en la presunción de abandono de un derecho por la inacción del titular del mismo, lo que determina que una vez prescrito el derecho del titular, éste no puede ejercitar actuaciones tardías. (Sentencias Tribunal Supremo 10 de octubre de 1988, 28 de diciembre de 1989 y 9 de octubre de 1990, entre otras).
- Que los plazos de prescripción, a diferencia de la caducidad, pueden ser interrumpidos por determinados actos, iniciándose de nuevo el cómputo del plazo en su integridad.
- Que no prescriben los hechos imponibles, sino que la prescripción se produce en relación a un determinado derecho a ejercitar ciertas acciones.
- Que la prescripción está incluida dentro del denominado Derecho Material y no procedimental, debiendo regularse por Ley [art. 10. d) de la LGT], si bien, determinados actos administrativos o de los administrados, incardinados en los diferentes procedimientos de gestión de los tributos, tienen efectos interruptivos.

Pues bien, a la hora de clarificar la cuestión, conviene tener en cuenta el único antecedente legislativo que en materia de cambio del plazo de prescripción se ha producido. Nos estamos refiriendo a la reducción del plazo de prescripción que se produjo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En efecto, la Ley General Tributaria, en la redacción originaria (año 1963), establecía en su artículo 64. a), que:

«Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el Impuesto de Sucesiones, en que el plazo será de diez años.
- b) ...»

Por su parte, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en su artículo 25, que:

«Prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones tributarias.»

Los efectos transitorios quedaban regulados en la disposición transitoria primera de la Ley 29/1987, en los siguientes términos:

«Los preceptos de esta Ley serán de aplicación a los hechos imponibles producidos a partir de su entrada en vigor. Los acaecidos con anterioridad se regularán por la legislación precedente, salvo en lo relativo al plazo de prescripción al que se aplicará lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley.»

Por parte de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria se evacuó informe en relación a los efectos de la modificación introducida en cuanto a la reducción del plazo de prescripción de 10 a 5 años, en los siguientes términos:

- «1.ª La disposición transitoria primera de la Ley de 18 de diciembre de 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe interpretarse sin afectar a efectos anteriores a la entrada en vigor de la Ley y por lo tanto, a actos administrativos o interrupciones de la prescripción producidos con anterioridad al 1.º de enero de 1988.
- 2.ª Asimismo, dicha disposición transitoria debe interpretarse de forma que los plazos de prescripción que estuvieren transcurriendo al 1.º de enero de 1988 quedan acortados a cinco años, debiendo contar este plazo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65, en relación con el 66, de la Ley General Tributaria.»

De dicho Informe, se deduce que los actos interruptivos de prescripción efectuados con anterioridad al 1 de enero de 1988, efectuados dentro del plazo de 10 años (vigente hasta dicha fecha) mantenían su virtualidad, si bien a contar desde la fecha del último acto interruptivo, el nuevo plazo de prescripción se reducía de 10 a 5 años.

Veamos un **EJEMPLO**: imaginemos que una determinada persona falleció el 1 de enero de 1980, el sujeto pasivo presentó la correspondiente declaración por dicho Impuesto el 1 de junio de 1980, por lo que la prescripción se produciría, en principio, a los diez años de dicha fecha, esto es, prescribiría el 1 de junio de 1990.

Suponiendo que con fecha 10 de junio de 1984 se practicó una liquidación provisional (acto interruptivo de prescripción), la prescripción, bajo la antigua Ley General Tributaria (10 años) se produciría el 10 de junio de 1994, pero por aplicación del nuevo plazo establecido en el artículo 25 y en la disposición transitoria primera de la Ley 29/1987, se producirá el 10 de junio de 1989, esto es, se reducirá en 5 años.

¿Cuál es la situación actual?

Pues bien, visto que el nuevo plazo de prescripción a partir del 1 de enero de 1999 ha quedado reducido a 4 años, el nuevo plazo se aplicará tanto a los hechos imposables que se produzcan a partir de su entrada en vigor como a los anteriores, lo cual no es otra cosa que mantener el mismo criterio que ya se expresaba en la disposición transitoria primera de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Pero una vez llegado a este punto, hay que distinguir entre:

a) Hechos imposables devengados con anterioridad al 1 de enero de 1999, respecto de los que, bien no se ha presentado la correspondiente declaración tributaria, bien ésta se ha presentado dentro del plazo reglamentario, pero tanto en un caso como en otro, no ha habido actuación administrativa tendente a comprobar la situación tributaria, mediante liquidaciones provisionales o definitivas.

En estos casos, lo que habrá que tener en cuenta es si desde el inicio del cómputo de la prescripción hasta la fecha 1 de enero de 1999, han transcurrido más de 4 años.

En el caso de que hubieran transcurrido más de 4 años (y lógicamente, menos de 5 años) la prescripción se produciría automáticamente, el 1 de enero de 1999, en virtud de la reforma operada en la Ley General Tributaria.

Por el contrario, en el caso de que hubiera transcurrido un plazo inferior a 4 años, por aplicación del nuevo plazo, la fecha teórica de prescripción se vería reducida en un año.

Veamos un EJEMPLO: Supongamos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1993 y 1994.

- **Inicio del cómputo de prescripción:**

IRPF, 1993: 20 de junio de 1994.

IRPF, 1994: 20 de junio de 1995.

- **Teórica prescripción con el plazo de 5 años, vigente hasta el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1993: 20 de junio de 1999.

IRPF, 1994: 20 de junio de 2000.

- **Tiempo transcurrido desde el inicio del cómputo hasta el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1993: 4 años y 6 meses.

IRPF, 1994: 3 años y 6 meses.

- **Prescripción de acuerdo con el nuevo plazo vigente desde el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1993: 1 de enero de 1999.

IRPF, 1994: 20 de junio de 1999.

En estos supuestos, los más frecuentes, la única incidencia de la modificación estriba en la aplicación retroactiva de la misma en lo referente al cómputo del nuevo plazo. Dicho criterio es el mantenido por el Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de noviembre de 1992, en relación a la aplicación del plazo de prescripción establecido en la Ley 29/1987 a los hechos imposables sucedidos antes de su entrada en vigor, en virtud del artículo 25 y de la disposición transitoria primera, anteriormente transcritos.

b) Hechos imposables devengados con anterioridad al 1 de enero de 1999, respecto de los que ha habido actuación administrativa anterior al 1 de enero de 1999, tendente a comprobar la situación tributaria, mediante liquidaciones provisionales o definitivas.

En estos supuestos, lo que habrá que tener en cuenta es precisamente el efecto interruptivo de la prescripción del acto tendente a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, regulado en el artículo 66 de la Ley General Tributaria.

Cumpléndose todos los requisitos que establece dicho artículo, así como el propio artículo 30.3 del Real Decreto 939/1986 y dando por válida dicha virtualidad interruptiva, lo que hay que tener en cuenta es por un lado, la disposición transitoria única de la Ley 1/1998, que salva los actos dictados en los procedimientos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor y por otro lado, lo establecido en el artículo 66 de la Ley General Tributaria.

En consecuencia, dictado y notificado dicho acto con virtualidad interruptiva en fecha anterior al 1 de enero (y lógicamente dentro del plazo de prescripción de 5 años), la única incidencia que tiene la modificación del plazo es precisamente en relación al nuevo cómputo del plazo de prescripción, que ya no será de 5 años, sino de 4 años.

En efecto, si con anterioridad al 1 de enero de 1999, una vez dictado y notificado, se abría un nuevo plazo de 5 años, a partir del 1 de enero de 1999, el plazo será de 4 años a contar desde la fecha del acto interruptivo, por lo que habrá que tener en cuenta es si, desde el acto interruptivo de la prescripción hasta la fecha 1 de enero de 1999, han transcurrido más de 4 años.

Como en el caso anterior, en el caso de que hubieran transcurrido más de 4 años (y lógicamente, menos de 5 años) la prescripción se produciría automáticamente el 1 de enero de 1999, en virtud de la reforma operada en la Ley General Tributaria.

Por el contrario, en el caso de que hubiera transcurrido un plazo inferior a 4 años, por aplicación del nuevo plazo, la fecha teórica de prescripción se vería reducida en un año.

Veamos un **EJEMPLO**: Supongamos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1991 y 1992.

- **Inicio del cómputo de prescripción:**

IRPF, 1991: 20 de junio de 1992.

IRPF, 1992: 20 de junio de 1993.

- **Teórica prescripción inicial con el plazo de 5 años, vigente hasta el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1991: 20 de junio de 1997.

IRPF, 1992: 20 de junio de 1998.

- **Supongamos que se practicó una Liquidación Provisional notificada con fecha 1 de mayo de 1994, en relación al IRPF de 1991 y otra de fecha 1 de mayo de 1995, en relación al IRPF de 1992.**

- **Nueva teórica fecha de prescripción con el plazo de 5 años, vigente hasta el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1991: 1 de mayo de 1999.

IRPF, 1992: 1 de mayo de 2000.

- **Tiempo transcurrido desde el acto interruptivo hasta el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1991: 4 años y 7 meses.

IRPF, 1992: 3 años y 7 meses.

- **Prescripción de acuerdo con el nuevo plazo vigente desde el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1991: 1 de enero de 1999.

IRPF, 1992: 20 de junio de 1999.

Un caso extremo será aquel en el que el acto interruptivo de prescripción se produce antes del 1 de enero de 1999 pero a la fecha en que se produce cuando ya han transcurrido más de 4 años y menos de 5 años.

Imaginemos el siguiente caso:

- Impuesto sobre Sociedades, año 1993.
- Fecha de presentación de la declaración-liquidación: 25 de julio de 1994.
- Inicio de actuaciones inspectoras: 30 de octubre de 1998.

¿Sería aplicable la modificación introducida por la Ley 1/1998 en la Ley General Tributaria cuya entrada en vigor es el 1 de enero de 1999, de tal forma que el acto administrativo de inicio de actuaciones de comprobación careciese de efecto interruptivo?

De admitirse una solución afirmativa, implicaría dejar sin eficacia los actos interruptivos de prescripción producidos con anterioridad al 1 de enero de 1999, dictados válidamente al amparo de una norma vigente en el momento en que se producen (plazo de 5 años, regulado en la LGT) y retrotraer los efectos de una norma a un momento anterior a su entrada en vigor, lo cual carece de todo fundamento jurídico, toda vez que precisamente se estableció un importante diferimiento en la entra-

da en vigor del precepto normativo que reduce el plazo de prescripción. Recuérdese que la entrada en vigor de la norma se efectuó el 19 de marzo de 1998, mientras que el precepto que se comenta entró en vigor el 1 de enero de 1999. ¿Qué sentido tendría establecer tan largo período de *vacatio legis* si se privasen de efectos jurídicos los actos interruptivos dictados entre el 19 de marzo de 1998 y el 1 de enero de 1999?

En efecto, una cosa es que a partir de la entrada en vigor de una norma, ésta tenga efectos retroactivos respecto de situaciones jurídicas subsistentes en dicho momento y otra diferente es aplicar los efectos de una norma con anterioridad a su entrada en vigor.

Dicho criterio es el mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de fecha 27 de mayo de 1999.

En consecuencia, la incidencia de la modificación introducida por la Ley 1/1998 se limita exclusivamente a lo referente al plazo de prescripción y el cómputo del mismo, pero, en opinión del autor, no ha sufrido modificación alguna ni lo referente al inicio del cómputo ni al régimen jurídico de los actos interruptivos de prescripción.

Éste parece ser el criterio que se incorpora en el «Proyecto de Real Decreto por el que se regula el Reembolso del coste de las garantías presentadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y se modifican determinados preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, y del Real Decreto 1930/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, para su adecuación a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.» que a la fecha de redactar el presente artículo está pendiente de aprobación.

En efecto, en la **disposición final quinta** del citado Proyecto se dice:

«Lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y la nueva redacción dada por dicha Ley al artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y al artículo 15 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en lo relativo al plazo de prescripción de las deudas, acciones y derechos mencionados en dichos preceptos, se aplicará a partir del 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente.»

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN ADMINISTRATIVA PARA SANCIONAR INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Con independencia de lo expuesto en las líneas anteriores, merece hacer especial referencia a la prescripción de la acción administrativa para sancionar infracciones tributarias, por cuanto en este caso, a diferencia de lo analizado anteriormente, se mezclan las normas que regulan la prescripción, con las que regulan tanto el procedimiento sancionador separado y el régimen transitorio de los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998.

Para analizar la cuestión hay que tener en cuenta:

- **Plazo de prescripción:** hasta el 1 de enero de 1999, el plazo de prescripción de dicha acción era, como en los casos estudiados anteriormente de 5 años, a partir del 1 de enero de 1999 quedó reducido a 4 años.
- **Inicio del cómputo:** dicho plazo se empieza a contar desde el día en que se cometió la infracción (art. 65 de la LGT).
- **Acciones que interrumpen la prescripción:** de acuerdo con lo establecido en el artículo 66.1 de la Ley General Tributaria:

«1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) (acción para sancionar las infracciones tributarias) del artículo 64 se interrumpen:

- a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible.»

Pues bien, el problema se presenta precisamente con los actos interruptivos de la prescripción de la acción sancionadora.

En efecto, en el ámbito de las funciones atribuidas a la Inspección de los Tributos, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986) dispone en su artículo 30.3. a) que:

«La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección que ésta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos:

- a) La interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación **e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras.**»

Ahora bien, hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el procedimiento de regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos determinaba que dentro del contenido de las actas que se incoaran se incorporase tanto la deuda tributaria correspondiente a la cuota dejada de ingresar (o la cantidad devuelta indebidamente) como los intereses de demora y además, el importe de la sanción tributaria que procediera. Esto es, se subsumía dentro del procedimiento de comprobación e investigación el procedimiento sancionador.

Sin embargo, la situación cambia con la entrada en vigor de la citada Ley 1/1998, por cuanto el artículo 34 dispone:

- «**1.** La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.»

Por otro lado, la disposición transitoria única de la Ley 1/1998 regula la aplicación inmediata de dicho precepto afectando incluso a los procedimientos en tramitación a la fecha de entrada en vigor de la Ley 1/1998, al disponer que:

- «**2.** No obstante, la imposición de sanciones se realizará mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor en todos aquellos procedimientos de comprobación en los que, a la entrada en vigor de la presente Ley, aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes.»

Por último, el Procedimiento Sancionador ha quedado regulado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en cuyo artículo 29, dedicado a la iniciación del procedimiento sancionador, se dispone que:

- «1. El procedimiento se iniciará de oficio mediante acuerdo del órgano competente para iniciar el procedimiento, bien por propia iniciativa, bien como consecuencia de orden superior o petición razonada de otros órganos.

Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente aquel a quien se haya atribuido la competencia para su resolución.

2. La iniciación del procedimiento sancionador se comunicará a los interesados con indicación, en todo caso, de las siguientes menciones:
- a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.
 - b) Hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, incluyendo la cuantificación de las mismas.
 - c) Órgano competente para la resolución del expediente.
 - d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento y del momento y plazos para su ejercicio.»

En consonancia con lo expuesto, el artículo 63.Bis del Real Decreto 939/1986, incorporado por el Real Decreto 1930/1998, que regula la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias graves, se remite al procedimiento sancionador regulado en el Capítulo V del Real Decreto 1930/1998 (en donde se encuadra el artículo 29 anteriormente transcrito).

En consecuencia, cabe preguntarse: ¿Cuál es el acto que interrumpe la prescripción de la acción administrativa para sancionar las Infracciones Tributarias cometidas?

Caben dos posibles soluciones a esta pregunta.

A) Por un lado entender que el acto de inicio de actuaciones inspectoras relativo a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo interrumpe tanto el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria (exigiendo la correspondiente cuota e intereses de demora) como la acción administrativa para sancionar las infracciones tributarias cometidas en relación a dichos períodos y tributos y ello con independencia de que el procedimiento sancionador no se haya iniciado formalmente hasta un momento posterior.

El fundamento legal de dicha posición estaría en la propia redacción literal del artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria así como en el artículo 30.3. a) del Real Decreto 939/1986, anteriormente transcritos.

De tomar esta opción, todo lo expuesto anteriormente en cuanto al cómputo del nuevo plazo de 4 años y sus efectos retroactivos, sería trasladable al cómputo del plazo de prescripción para sancionar las infracciones tributarias cometidas.

B) Entender por el contrario que para los procedimientos de comprobación e investigación realizados por la Inspección de los Tributos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, se exige, un acto administrativo expreso tendente a sancionar las conductas que se pudieran tipificar como de infracción tributaria. Dicho acto no sería otro que el propio acto de inicio del expediente sancionador.

En este caso, todo lo expuesto anteriormente en cuanto al cómputo del nuevo plazo de 4 años y sus efectos retroactivos quedaría limitado al derecho de la Administración para regularizar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, esto es, para exigir la cuota tributaria y los intereses de demora, pero no afectaría a la prescripción de la acción administrativa para sancionar las conductas infractoras.

De tomar esta segunda opción, la prescripción de la acción administrativa para sancionar se producirá en momentos diferentes en función del estado de tramitación del expediente a la fecha de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, pudiendo distinguirse los siguientes casos:

a) Procedimientos de comprobación e investigación iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (19 de marzo de 1998) y que a dicha fecha ya se han documentado los resultados en las correspondientes actas.

En estos casos, es claro que no se exige procedimiento sancionador separado y que el acta incoada ha de contener tanto la cuota dejada de ingresar (o la cantidad devuelta indebidamente) como los intereses de demora y además, el importe de la sanción tributaria que procediera.

Además, el acto interruptivo de la prescripción del derecho para regularizar la situación tributaria y para sancionar las infracciones tributarias cometidas es único, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria y 33 del Real Decreto 939/1986.

La problemática de la incidencia de la reducción del plazo de prescripción de 5 a 4 años se resolvería en iguales términos que lo expuesto anteriormente. En consecuencia, en tanto que no esté

prescrito el derecho de la Administración para regularizar, no está prescrito la acción para sancionar, al haberse interrumpido ambos derechos por el mismo acto administrativo (inicio de actuaciones de comprobación e investigación).

b) Procedimientos de comprobación e investigación iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (19 de marzo de 1998) y que a dicha fecha no se han documentado los resultados en las correspondientes actas.

En estos casos, es claro que se exige procedimiento sancionador separado (disposición transitoria única.2 de la Ley 1/1998) y que el acta incoada ha de contener tanto la cuota dejada de ingresar (o la cantidad devuelta indebidamente) como los intereses de demora, siendo tramitado el expediente sancionador de forma independiente y separada.

En estos casos, el acto interruptivo de la prescripción del derecho para regularizar la situación tributaria y para sancionar las infracciones tributarias cometidas se comunicó de forma conjunta, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria y 33 del Real Decreto 939/1986, si bien, por aplicación de la disposición transitoria única 2.ª de la Ley 1/1998, se exige posteriormente un nuevo acto de inicio de expediente sancionador tal y como establece la **Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes** (apartado 14.2.1.a).

En este caso: ¿Cuál es el acto que interrumpe la prescripción de la acción administrativa para sancionar las infracciones tributarias?

Podría argumentarse que, habiéndose iniciado válidamente antes de la Ley 1/1998 y de acuerdo con la normativa vigente en dicho momento, el acto de inicio de actuaciones inspectoras (conjunto tanto para sancionar como para liquidar) interrumpió tanto el derecho para liquidar como para sancionar.

En apoyo de esta tesis estaría la disposición transitoria única-1.º de la Ley 1/1998, que salva los efectos de los procedimientos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor.

En contra de la misma se encontraría la aplicación del artículo 4.3.º de la Ley 1/1998, que regula el carácter retroactivo de las normas sancionadoras en cuanto sea más favorable **(3. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado)**.

De entender aplicable dicho precepto y en consecuencia, la interrupción de la prescripción de la acción administrativa para sancionar se produciría con la notificación de inicio del expediente sancionador (privándose de eficacia interruptiva en cuanto a la acción para sancionar al acto de inicio de actuaciones de comprobación e investigación) podría darse el caso de que si bien se puede regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo mediante la oportuna liquidación tributaria (cuota tributaria más interés de demora), sin embargo, a la fecha de la notificación del inicio del expediente sancionador, ya habría prescrito la acción administrativa para sancionar la conducta infractora.

Tan sólo en el caso de que la liquidación que deriva del acta se hubiera efectuado antes del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar, podría argumentarse, con apoyo en el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria que dicha liquidación interrumpiera a su vez la acción administrativa para sancionar, iniciándose de nuevo el cómputo del plazo de prescripción del derecho a sancionar (si bien, el procedimiento sancionador se inicia con la notificación del inicio de dicho expediente).

En este caso, no se trata de que el acto de inicio del expediente de comprobación e investigación (conjunto tanto para sancionar como para liquidar) interrumpa tanto el derecho para liquidar como para sancionar, sino que, en este caso especial, existe un nuevo acto interruptivo de prescripción de la acción administrativa para sancionar, por lo que se iniciará un nuevo cómputo de plazo (lógicamente de 4 años).

Veamos un **EJEMPLO** en el que se analicen ambas situaciones:

Supongamos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 1992.

- **Inicio del cómputo de prescripción:**

IRPF, 1992: 20 de junio de 1993.

- **Teórica prescripción inicial con el plazo de 5 años, vigente hasta el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1992: 20 de junio de 1998.

- **Inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación:**

8 de enero de 1998 (fecha anterior a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, por tanto, notificación conjunta de la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda y de la acción para imponer la correspondiente sanción).

Opción 1.ª

- **Fecha de la liquidación que deriva del acta:** 1 de julio de 1999. (Fecha posterior a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, por lo que se exige un expediente sancionador independiente y separado de la propia acta).
- **Notificación de inicio del expediente sancionador:**

1 de julio de 1999.

En este caso, la liquidación se produce después de la fecha de prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación (si bien en el momento de la iniciación de la actuación de comprobación no había prescrito tal derecho, por lo que la liquidación es válida), por lo que dicha liquidación no interrumpiría la acción para sancionar.

En consecuencia, de entender que el acto interruptivo de prescripción de la acción para sancionar es la notificación de inicio del expediente sancionador, ya no se podría sancionar la infracción que se hubiera podido cometer en relación al IRPF, año 1992.

De entender que el acto de iniciación de actuaciones de comprobación e investigación interrumpió tanto el derecho a regularizar la situación tributaria como la acción para sancionar, a fecha 1 de julio de 1999, por aplicación del artículo 30.3.a) del Real Decreto 939/1986, no habría prescrito la acción para sancionar.

Opción 2.ª

- **Fecha de la liquidación que deriva del acta:** 1 de mayo de 1998. (Fecha posterior a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, por lo que se exige un expediente sancionador independiente y separado de la propia acta).
- **Notificación de inicio del expediente sancionador:**

1 de julio de 1999.

En este caso, la liquidación se produce antes de la fecha de prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación (20 de junio de 1998), por lo que dicha liquidación sí interrumpiría la acción para sancionar.

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria, podría argumentarse por parte de la Administración que a partir de la fecha de la liquidación (1 de mayo de 1998) se inicia el cómputo de la prescripción, en principio de 5 años, que se reduciría posteriormente a 4 (a partir del 1 de enero de 1999), por lo que al haberse notificado el inicio del expediente sancionador (1 de julio de 1999) dentro del citado plazo de prescripción (que concluiría el 1 de mayo del año 2002), la acción para sancionar no habría prescrito.

En este caso, la Administración, posiblemente, argumentará que la acción para sancionar no ha prescrito por dos motivos diferentes; por un lado por cuanto que el acto de iniciación de actuaciones de comprobación e investigación interrumpió tanto el derecho a regularizar la situación tributaria como la acción para sancionar, a fecha 1 de julio de 1999, por aplicación del artículo 30.3.a) del Real Decreto 939/1986, no habría prescrito la acción para sancionar y por otro, que, la propia liquidación, producida dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria (cuota más intereses de demora), interrumpe el plazo de prescripción de la acción administrativa para sancionar, por aplicación del artículo 66.1 a) de la Ley General Tributaria.

Dicha argumentación implica que realmente se está ampliando la acción administrativa para sancionar un determinado ejercicio económico hasta 8 años, por cuanto la propia liquidación, efectuada dentro del plazo de prescripción, al interrumpir la prescripción de la acción administrativa para sancionar, implica el inicio de un nuevo cómputo de 4 años, lo cual es hacer de peor condición al contribuyente regularizado bajo la vigencia de la nueva Ley 1/1998, que al contribuyente regularizado con la anterior Ley General Tributaria, en el que el plazo de prescripción era único.

Por el contrario, podría igualmente argumentarse que tratándose de dos derechos diferentes (derecho a liquidar y acción para sancionar) con dos procedimientos diferentes, ambos requieren actos expresos tendentes cada uno a su finalidad, por lo que el acto de inicio de actuaciones de comprobación e investigación no interrumpe más que el derecho de la Administración a regularizar la deuda mediante la oportuna liquidación, no interrumpiendo la acción para sancionar ni la liquidación en sí misma, ni el acto de inicio de actuaciones inspectoras, siendo el único acto interruptivo del derecho a sancionar la notificación del inicio del expediente sancionador, que en nuestro caso, se efectúa fuera del plazo de prescripción.

Dicha argumentación chocaría con la redacción literal del artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria, precepto redactado en el año 1963 y pensado para unos procedimientos de regularización y sancionadores inspirados en unos principios diferentes a los que existen en la actualidad, por lo que deberían ser objeto de revisión al objeto de dar una mayor claridad a la cuestión, con lo que se evitaría la conflictividad que en esta cuestión se está planteando.

c) Procedimientos de comprobación e investigación iniciados después de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (19 de marzo de 1998).

En estos casos, es claro que se exige procedimiento sancionador separado (disposición transitoria única.2 de la Ley 1/1998) y que el acta incoada ha de contener tanto la cuota dejada de ingresar (o la cantidad devuelta indebidamente) como los intereses de demora, siendo tramitado el expediente sancionador de forma independiente y separada.

Por otro lado, el acto de iniciación de las actuaciones de comprobación e investigación se ha de referir a la interrupción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria respecto del período y tributos objeto de comprobación.

Asimismo, el expediente sancionador se iniciará mediante acuerdo de inicio expreso que sería el que interrumpiría la acción administrativa para sancionar la conducta infractora. En consecuencia, en este supuesto la única cuestión a debatir será si la liquidación que deriva del acta interrumpe o no la acción para sancionar. De asumir que dicha liquidación sí interrumpe dicha acción, a partir de la misma se iniciará el cómputo del plazo de prescripción de 4 años. Dicha argumentación se fundamenta, como en el caso anterior, en la redacción literal del artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria.

Por el contrario, de entender que son acciones diferentes que requieren actos interruptivos distintos, y por las razones expuestas en el caso anterior, se negaría efecto interruptivo de la acción para sancionar a la liquidación que deriva del acta y el acuerdo de iniciación del expediente sancionador deberá ser notificado dentro del plazo de prescripción de la acción para sancionar (4 años a contar desde que se cometió la infracción). Esta solución implicará la imposibilidad de sancionar conductas infractoras correspondientes a períodos impositivos próximos a la prescripción del derecho de la Administración para regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo mediante la oportuna liquidación.

Veamos un EJEMPLO:

Supongamos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 1994.

• **Inicio del cómputo de prescripción:**

IRPF, 1994: 20 de junio de 1995.

• **Teórica prescripción inicial con el plazo de 5 años, vigente hasta el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1994: 20 de junio de 2000.

- **Tiempo transcurrido desde el inicio del cómputo hasta el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1994: 3 años y 6 meses.

- **Prescripción de acuerdo con el nuevo plazo vigente desde el 1 de enero de 1999:**

IRPF, 1994: 20 de junio de 1999.

- **Inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación:**

10 de junio de 1998 (fecha posterior a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, por tanto, notificación referida a la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda).

Opción 1.ª

- **Fecha de la liquidación que deriva del acta:** 25 de junio de 1999.

(Supóngase para la resolución del ejemplo que en el transcurso de la actuación inspectora ha habido dilaciones imputables al sujeto pasivo y por tanto, no se ha incumplido el plazo de los 12 meses fijado en el artículo 29 de la Ley 1/1998)

- **Notificación de inicio del expediente sancionador:**

1 de julio de 1999.

En este caso, la liquidación se produce después de la fecha de prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación (si bien en el momento de la iniciación de la actuación de comprobación no había prescrito tal derecho, por lo que la liquidación es válida), por lo que dicha liquidación no interrumpiría la acción para sancionar.

En consecuencia, de entender que el acto interruptivo de prescripción de la acción para sancionar es la notificación de inicio del expediente sancionador, ya no se podría sancionar la infracción que se hubiera podido cometer en relación al IRPF, año 1994, por cuanto habría prescrito el 20 de junio de 1999.

Opción 2.ª

- **Fecha de la liquidación que deriva del acta:** 1 de mayo de 1999.
- **Notificación de inicio del expediente sancionador:**

1 de julio de 1999.

En este caso, la liquidación se produce antes de la fecha de prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación (20 de junio de 1999), por lo que dicha liquidación sí interrumpiría la acción para sancionar.

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria, podría argumentarse por parte de la Administración que a partir de la fecha de la liquidación (1 de mayo de 1999) se inicia el cómputo de la prescripción, de 4 años, por lo que al haberse notificado el inicio del expediente sancionador (1 de julio de 1999) dentro del citado plazo de prescripción (que concluiría el 1 de mayo del año 2003), la acción para sancionar no habría prescrito.

Al igual que en la opción 2.ª, de la letra b) anterior, dicha argumentación implica que realmente se está ampliando la acción administrativa para sancionar un determinado ejercicio económico hasta 8 años, por cuanto la propia liquidación, efectuada dentro del plazo de prescripción, al interrumpir la prescripción de la acción administrativa para sancionar, implica el inicio de un nuevo cómputo de 4 años, lo cual es hacer de peor condición al contribuyente regularizado bajo la vigencia de la nueva Ley 1/1998, que al contribuyente regularizado con la anterior Ley General Tributaria, en el que el plazo de prescripción era único.

Quizá, como solución más acorde con los principios de justicia tributaria y de seguridad jurídica, lo más conveniente sería efectuar una modificación tanto de la Ley General [art. 66.1.a)] y del artículo 33.3.a) del Real Decreto 939/1986, en que expresando claramente que el inicio de actuaciones inspectoras interrumpe tanto el derecho para practicar la correspondiente regularización como la acción para sancionar las infracciones que se hubieran podido cometer, sin perjuicio de que el expediente sancionador deberá iniciarse en un determinado plazo a contar desde el acto administrativo de liquidación (3 ó 6 meses) y cuyo incumplimiento implicaría que la notificación de inicio de actuaciones no interrumpe la acción administrativa para sancionar, sin perjuicio de que la notificación de inicio del expediente sancionador se efectúe dentro del plazo de prescripción originario (4 años a contar desde la comisión de la infracción tributaria).

A la fecha de redactar el presente artículo está pendiente de aprobación el «Proyecto de Real Decreto por el que se regula el Reembolso del coste de las garantías presentadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y se modifican determinados preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, y del Real Decreto 1930/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, para su adecuación a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes» en el que se incluye una modificación del artículo 30.3. a) con la siguiente redacción:

«La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección, que ésta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos:

- a) La interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación **e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras.**»

Esto es, se mantiene la redacción actual, por lo que parece decantarse por el criterio de que la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras produce los dos efectos interruptivos (del derecho a liquidar y de la acción para sancionar) pero se dejan sin resolver los problemas expuestos anteriormente.

2. Regulación en el Código Penal.

El actual Código Penal (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre) regula la prescripción de los Delitos y Faltas en su **artículo 131** y dispone:

«1. Los delitos prescriben:

A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años.

A los quince, cuando la pena máxima señalada por la Ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años.

A los diez, cuando la pena máxima señalada por la Ley sea inhabilitación por más de seis años y menos de diez, o prisión por más de cinco y menos de diez años.

A los cinco, los restantes delitos graves.

A los tres, los delitos menos graves.

Los delitos de calumnia e injuria prescriben al año.

2. Las faltas prescriben a los seis meses.»

Por su parte, el **artículo 132 del Código Penal** dispone:

«1.º Los términos previstos en el artículo precedente se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible. (...)

2.º La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena.»

En consecuencia, la prescripción de los delitos tiene plazos diferentes de **prescripción** según el delito sea calificado como **grave o menos grave** y dentro de los primeros, en función de la duración de la pena de prisión o de la duración de la pena de inhabilitación.

Por su parte, la **tipificación de los delitos como graves y menos graves** se encuentra recogida en el **artículo 13 del citado Código Penal**, que a tal efecto dispone:

«1.º Son delitos graves las infracciones que la Ley castiga con pena grave.

2.º Son delitos menos graves las infracciones que la Ley castiga con pena menos grave.

3.º Son faltas las infracciones que la Ley castiga con pena leve.

4.º Cuando la pena, por su extensión, pueda incluirse a la vez entre las mencionadas en los dos primeros números de este artículo, el delito se considerará, en todo caso, como grave.»

La **clasificación de las penas** se regula a su vez en el **artículo 33 de la Ley Orgánica 10/1995** en los siguientes términos:

«1.º En función de su naturaleza y duración, las penas se clasifican en graves, menos graves y leves.

2.º Son penas graves:

a) La prisión superior a tres años.

b) ...

g) ...

3.º Son penas menos graves:

a) La prisión de seis meses a tres años

b) ...

g) La multa de más de dos meses.

i) El arresto de siete a veinticuatro fines de semana.

...»

Una vez expuestas estas nociones básicas, veamos la regulación de los Delitos contra la Hacienda Pública.

2.1. Delito de Defraudación (artículo 305).

«**1.** El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, **será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía...**»

2. ...
3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades, siempre que la cuantía defraudada excediere de 50.000 ECUs.
4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Jefe de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

De lo anteriormente transcrito se desprende que el Delito de Defraudación se considera como Delito Grave, por lo que el plazo de prescripción será de **5 años**, entendiéndose cometido el delito en el momento de la presentación de la declaración-liquidación, si ésta se efectúa dentro del plazo reglamentario de declaración e ingreso o el último día de la presentación de declaración si el sujeto pasivo no la hubiera presentado y ello sin perjuicio de las causas de exoneración de responsabilidad que establece el propio artículo 305.4 del Código Penal.

Por otro lado, se producirá la prescripción si transcurrido el plazo de los 5 años no se ha dirigido la acción judicial contra el presunto delincuente fiscal.

Ahora bien, la existencia de un diferente plazo de prescripción administrativa (4 años) y de prescripción penal (5 años) va a producir un importante problema en la persecución de los delitos fiscales.

En efecto, imaginemos que un determinado sujeto pasivo no presentó la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 1996, ascendiendo la cuota

dejada de ingresar a 20.000.000 ptas. y siendo el plazo voluntario de declaración e ingreso del 1 de mayo al 20 de junio de 1997. En este caso, la acción administrativa para regularizar la situación tributaria prescribirá el 20 de junio del año 2001, mientras que la acción penal prescribirá el 20 de junio del año 2002.

Pues bien, si con anterioridad al 20 de junio del año 2001 no se hubiera iniciado actuación administrativa tendente a comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo, la única posibilidad para perseguir el posible delito fiscal sería en el seno de una actuación judicial, dentro del cual sería posible la actuación de la Inspección de los Tributos, de acuerdo con la Ley Orgánica del Poder Judicial y Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Ahora bien, la mayor parte de los sumarios instruidos por delitos fiscales proceden de procedimientos de comprobación administrativa iniciados, por lo que si hubiera prescrito la acción administrativa para regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, es muy probable que los presuntos delitos quedasen sin perseguir.

Cabría preguntarse si, aun cuando hubiera prescrito la acción administrativa para comprobar y regularizar la situación tributaria, podría realizar actuaciones de comprobación e investigación tendentes no ya a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo mediante la oportuna liquidación tributaria sino tan sólo al descubrimiento de hechos al objeto de presentar la correspondiente denuncia al Ministerio Fiscal, para que dicho Órgano ejercite la acción penal, aún no prescrita.

Para resolver esta cuestión hay que traer a colación los siguientes artículos:

Artículo 109 de la vigente Ley General Tributaria, que dispone:

«1. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.

2. ...»

Artículo 140 de la citada Ley General, que establece:

«Corresponde a la Inspección de los Tributos:

- a) La investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

- b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta.
- c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación en los términos que reglamentariamente se establezcan.
- d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros Organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.»

El **Reglamento General de la Inspección de los Tributos** (RD 939/1986, de 25 de abril) regula, entre otras, las funciones de comprobación e investigación disponiendo en el artículo 11, dedicado al **Alcance de las actuaciones de comprobación e investigación**, que:

- «1. Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán tener carácter general o parcial.
- 2. Tendrán carácter general cuando tengan por objeto la verificación en su totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten dentro de los límites determinados por:
 - a)
 - b) ...
 - c) **La prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación** y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien.»

En consecuencia, dentro de las funciones de la Inspección de los Tributos, no se encuentra la investigación y persecución de los delitos fiscales, siendo ésta una función encomendada a los Órganos de Justicia, sino la práctica de las liquidaciones tributarias, provisionales o definitivas, para lo cual se le otorgan facultades especiales a la hora de desarrollar las funciones de comprobación e investigación y si dentro de los procedimientos administrativos iniciados por la Inspección de los Tributos se apreciase hechos o actuaciones que pudieran ser constitutivas de delito fiscal, deberá suspender las actuaciones administrativas y remitir el expediente a la juris-

dicción penal ordinaria, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria y 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, pero no puede ejercer dichas funciones autónomamente y al margen de una actuación de comprobación e investigación de unos tributos y períodos ya prescritos.

De mantenerse a nivel legislativo esta distorsión en cuanto al plazo de prescripción de la acción administrativa y de la acción penal y habida cuenta de que la práctica totalidad de los delitos fiscales se denuncian previa actuación administrativa de comprobación e investigación, para no dejar sin eficacia la acción penal, debería modificarse la Ley General Tributaria y, consecuentemente, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, a los efectos de que la Inspección de los Tributos, una vez prescrita la acción administrativa para regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo mediante la oportuna liquidación, pudiera desarrollar actuaciones de comprobación e investigación al margen de funciones exclusivamente liquidadoras y destinadas a poner en conocimiento de los Órganos de Justicia conductas presuntamente delictivas, ya que de otra forma, quedarían prácticamente impunes.

2.2. Delito Contable (artículo 310).

Otro de los delitos que al hilo de actuaciones de comprobación e investigación se suelen poner de manifiesto es el denominado **Delito Contable**, regulado en el artículo 310 del Código Penal e incluido dentro del **Título XIV «De los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social»**.

Dispone dicho artículo:

«Será castigado con la pena de arresto de **siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses** el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.»

En este caso, a diferencia del anterior, al estar sancionado con una pena menos grave (art. 33.3 del Código Penal) se ha de considerar como Delito menos grave (art. 13.2 del Código Penal) por lo que de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 131.1 del citado cuerpo legal, el Delito Contable (aisladamente considerado del delito de defraudación) **prescribirá a los tres años**.

Ahora bien, al contrario de lo que sucedía en el delito de defraudación, se da la paradoja de que el plazo de la prescripción penal es inferior al plazo de prescripción administrativa, pero al igual que en el caso anterior, la mayor parte de estos delitos se descubren al hilo de actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria.

El problema se plantea precisamente porque algunas de las conductas tipificadas como delito contable pudieran ser consideradas igualmente infracciones tributarias simples de carácter contable, reguladas en el artículo 83.3 de la Ley General Tributaria, que dispone:

- «3. Serán sancionadas en cada caso con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas las siguientes infracciones:
- a) La inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal.
 - b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria.
 - c) La transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios.
 - d) El incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.
 - e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.
 - f) La llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
 - g) La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración Tributaria o la negativa a su exhibición.»

Pues bien, en aquellos casos en los que la conducta del sujeto pasivo pueda encuadrarse bien como conducta delictiva de acuerdo con el artículo 310 del Código Penal y a la vez infracción tributaria simple por existir identidad de tipificación, es claro que la acción administrativa cederá paso

a la acción penal, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria y 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, siempre que no hubiera prescrito ninguna de las dos acciones, pero en el caso de que ya hubiera prescrito la acción penal para sancionar este tipo de delitos, ¿cabría sancionar la conducta en vía administrativa?

No parece que exista problema alguno en sancionar en vía administrativa dicha conducta, una vez prescrita la acción penal. Evidentemente en estos casos no podría hablarse de que se ha vulnerado el principio de *non bis in idem* por cuanto no habría sanción penal y sólo sanción administrativa, pero no deja de ser paradójico que un hecho tipificado en el ordenamiento penal y cuya acción ya ha prescrito, vaya a ser sancionado en vía administrativa. En este sentido hay que recordar que en el actual Estado de Derecho, el *ius puniendi* del Estado se manifiesta tanto en el ámbito del Derecho Penal como en el Derecho Administrativo Sancionador, estando reservadas para las conductas más graves las sanciones penales, impuestas por los Tribunales de Justicia ordinarios y para las conductas menos graves, por los órganos administrativos.

En consecuencia, en los casos en los que pueda apreciarse identidad de conducta entre delito contable e infracción tributaria simple y ya hubiera prescrito la acción penal, la única solución sería la de actuar en vía administrativa.

En estos casos, dada la gravedad de la conducta, sería conveniente que el plazo de prescripción de la acción penal se igualase al plazo de prescripción de la acción administrativa, lo cual originaría una modificación del artículo 131 del Código Penal, mediante ley orgánica.

3. Regulación en la Ley General Presupuestaria.

La vigente Ley General Presupuestaria, aprobada por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, define en su artículo 22 los Derechos económicos de la Hacienda Pública en los siguientes términos:

«Son derechos económicos de la Hacienda Pública y constituyen el haber de la misma:

- a) Los tributos, clasificados en impuestos, contribuciones especiales, tasas y exacciones parafiscales.
- b) Los rendimientos procedentes de su patrimonio.
- c) Los productos de operaciones de la Deuda Pública.
- d) Los demás recursos que obtenga la Hacienda Pública.»

Ahora bien, la gestión de los ingresos públicos de carácter tributario no se regula por la propia Ley General Presupuestaria sino por la Ley General Tributaria y en las demás leyes aplicables (art. 26.1 de la LGP), por lo tanto, lo que a continuación se dice habrá de referirse a los restantes ingresos no tributarios.

La regulación de la **Prescripción** en el ámbito presupuestario se recoge en el artículo 40 de la citada Ley General Presupuestaria, a cuyo tenor:

- «1. Salvo lo establecido por las leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los **cinco años** el derecho de la Hacienda Pública:
 - a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse.
 - b) Al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación, o, si ésta no fuera preceptiva, desde su vencimiento.
2. La prescripción de los derechos de la Hacienda Pública se interrumpirá conforme al artículo 66 de la Ley General Tributaria y se aplicará de oficio.»

En consecuencia, estando regulada la prescripción de los recursos de **carácter tributario** en la propia Ley General Tributaria (arts. 64 a 67) es claro que por aplicación del artículo 40.1 de la Ley General Presupuestaria, el plazo de 5 años de prescripción no les es de aplicación, ya que el plazo establecido por la Ley 1/1998 para este tipo de ingresos tributarios ha quedado reducido a **4 años**.

Dentro de los Ingresos Públicos no tributarios merece hacer especial referencia a los **Precios Públicos**, regulados por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, modificada por la Ley 25/1998, de 13 de julio.

Ahora bien, en materia de prescripción de este tipo de ingresos públicos, regirá el plazo de 5 años por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27.7 de la Ley 8/1989, que dispone:

- «7. En lo no previsto expresamente en la presente Ley, la administración y cobro de los precios públicos se realizará de conformidad con lo previsto en la Ley General Presupuestaria y demás normas que resulten de aplicación a los mismos.»

Por tanto y aun cuando para la gestión recaudatoria de los mismos, se han de aplicar las normas procedimentales reguladas en el Reglamento General de Recaudación, el plazo de prescripción no es, como se ha dicho, el establecido en la Ley General Tributaria (4 años) sino el plazo de 5 años.

A estos efectos el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en su artículo 4 (Gestión recaudatoria de la Hacienda Pública estatal), número 1.º, dispone:

- «1. La gestión recaudatoria del Estado y sus Organismos Autónomos está atribuida al Ministerio de Economía y Hacienda y se llevará a cabo:
- a) Cuando se trate de **los recursos del sistema tributario estatal y aduanero...**
 - b) Tratándose de los **demás recursos de Derecho público:**
 - 1. En período voluntario, por los órganos del Estado y de sus Organismos Autónomos que tengan atribuida la gestión de los correspondientes recursos.
 - 2. En período ejecutivo, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
 - c) La recaudación por **el procedimiento administrativo de apremio de precios públicos, cuando proceda**, se efectuará, previa solicitud de los organismos, servicios u órganos de la Administración General del Estado que tengan encomendada su administración, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.»

Por lo que se refiere a **las Comunidades Autónomas**, el artículo 5 del citado Reglamento determina la aplicación directa del mismo para la gestión recaudatoria de los tributos cedidos y supletoria para la gestión recaudatoria de los tributos y otros ingresos de derecho público propios de las mismas.

Por último y dentro del ámbito de **las Corporaciones Locales**, el artículo 6 del citado Reglamento determina la aplicación directa del mismo para la gestión recaudatoria de sus ingresos públicos, tanto tributarios como no tributarios.

En consecuencia, en relación a los **Precios Públicos**, cualquiera que sea el ámbito de la Administración Pública que los perciba (Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales)

si bien las normas procedimentales serán las establecidas en el propio Reglamento de Recaudación, dichos procedimientos se podrán desarrollar a lo largo del plazo de prescripción marcado por la Ley General Presupuestaria, esto es, 5 años.

Desde un punto de vista de estricta lógica jurídica carece de sentido mantener plazos diferentes de prescripción para unos tipos de ingresos públicos respecto de otros, máxime cuando las normas procedimentales en la exacción de unos y otros son las mismas. Dicha diferenciación de plazos sólo puede crear confusión en las relaciones entre la Administración y los obligados al pago.

Las mismas razones que tuvo en cuenta el legislador al reducir el plazo de prescripción de los ingresos tributarios, son igualmente válidas para reducir el plazo de prescripción en los restantes ingresos públicos no tributarios, ganándose con ello, una unificación en el tratamiento de dicho instituto jurídico y con ello una mayor seguridad jurídica.

Por lo tanto, sería conveniente una reforma de la Ley General Presupuestaria que redujese el plazo de prescripción al contemplado en la Ley General Tributaria (4 años).