

Alex Patricio Riascos Chamba*

Docente del Área Jurídica, Social y Administrativa de la Universidad Nacional de Loja

E-mail: alex.riascos@unl.edu.ec

* Autor para correspondencia

LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO*

**Artículo de reflexión*

The prescription in the tax law

► RESUMEN

En el presente artículo desarrollaré el concepto de prescripción, desde su generalidad en el campo civil hasta el tributario; analizando, además, respecto de la pérdida tanto del derecho a la devolución de un impuesto cancelado en exceso por el contribuyente cuando de su actuar tributario así lo refleje en su declaración fiscal como instrumento inicial de reconocimiento expreso del nacimiento del hecho generador, como de la acción de cobro que tiene la Administración al momento de proceder con el ejercicio de la facultad recaudadora; es decir, cuando por el transcurso del tiempo estimado en la norma tributaria se extingue la posibilidad de ejercitar sus derechos subjetivos fiscales

Palabras claves: Prescripción, derecho tributario, derecho subjetivo, impuestos.

► ABSTRACT

In this article I will develop the concept of prescription, from its generality in the civil field to the tax ; In addition, analyzing about the loss of both the right to a refund of tax paid in excess by the taxpayer when the tax act should reflect that fact in its tax return as an initial instrument of explicit recognition of the birth of the operative event , and the collection action that has the Administration at the time to proceed with the exercise of the collecting authority ; ie , when the course of time estimated tax law can exercise their fiscal subjective rights is extinguished.

Keywords: Prescription, tax law, subjective law , taxes.

Alex Patricio Riascos Chamba: Abogado y Doctor en Jurisprudencia por la Universidad Nacional de Loja; Economista, Diplomado en Tributación y Maestría en Derecho Administrativo por la Universidad Técnica Particular de Loja; Candidato a Doctor en la Universidad de Salamanca. Procurador Zonal-Servicio de Rentas Internas; Docente en la carrera de Derecho en la Universidad Internacional del Ecuador, y en la Universidad Nacional de Loja.

RECIBIDO: Sept 29, 2015 | APROBADO: Oct 07, 2015

INTRODUCCIÓN

La prescripción constituye en definitiva en el modo de suprimir las acciones y derechos ajenos en razón de la pasividad del titular por el transcurso del tiempo; es entonces esta institución aquella que guarda relación total con la forma de adquirir puntuales derechos en favor de las personas que han mantenido posesión de bienes, aunque no como propietarios; así como el beneficio de extinguir las acciones o derechos, inclusive considerando que los derechos comunes o generales se ven afectados por los individuales, conforme así se evidencia en el campo tributario.

De lo que se puede colegir que, cuando nos referimos a la prescripción en general, a esta se le considera al tiempo; y a los derechos y acciones afectadas.

METODOLOGÍA

Para el desarrollo del presente artículo denominado “La prescripción en el derecho tributario”, como método utilizado en general, se partió del aquel denominado *lato sensu* el cual constituye parte de aquello observable empíricamente, análisis dogmático de la institución jurídica referida, vinculando a ello el análisis de los datos del derecho positivo vigente y sobre todo el aporte fundamental de la doctrina especializada.

DESARROLLO

DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA CIVIL Y FISCAL

Previo a entrar en análisis fiscal, es necesario referirse al campo civil, puesto que cuando nos referimos a la prescripción extintiva, los clásicos señalan que la misma “...puede ser adquisitiva o usucapión, y extintiva, liberatoria o prescripción de acciones. La primera produce la adquisición de la propiedad y los demás derechos reales; la segunda opera la extinción de las acciones y derechos ajenos” (Alessandri & Somarriva, Los Bienes y los Derechos Reales, 1974).

Es así que, en materia tributaria aplica la prescripción extintiva y no la adquisitiva, en razón de que esta última no es una institución en la que el impuesto y sus involucrados tengan razón de utilización alguna de

un bien y posesión del mismo; por ende solamente como ejemplificación abordaré esta temática. No obstante de ello, las dos tienen un hecho en común que es la que les activa, el tiempo.

La prescripción extintiva o liberatoria es aquella por la cual los derechos personales -o de crédito, por la naturaleza de la presente investigación cuando nos referimos a los de la Administración Pública se pierden, teniendo como beneficiario directo al administrado, sin más acción que la esperar la inactividad del ente estatal; con ellos ésta obligación. Aquello, por supuesto que contrasta con la adquisitiva o usucapión, ya que la prescripción en materia tributaria no se trata de ejercer posesión alguna de derechos reales. Como vínculo argumentativo entonces, hay que señalar que la prescripción liberatoria, permite la extinción de la acción, con ello logra una metamorfosis de la obligación inicialmente civil a una natural con afectación al orden general, por la naturaleza universal del tributo.

Juan Martín Queralt relaciona con claridad que *tanto en el ámbito tributario como en el civil los derechos se extinguen y las acciones jurídicas dejan de poder ejercitarse por el mero transcurso del tiempo* (Queralt, 2014); es decir, por la pasividad de las partes del vínculo fiscal.

DE LA RELACIÓN JURÍDICA Y LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Más, previo al análisis de la prescripción como tal, resulta necesario referirme inicialmente a la relación jurídica como institución, de forma general y sucinta, la cual es definida por Laporta como “*toda relación (de derecho privado o público) definida por normas jurídicas*” (Laporta, 2009); conforme la normativa civil, estas son los llamados como negocios jurídicos, aquellos en que las partes acuerdan determinadas situaciones conforme su conveniencia. Más, en derecho público, que es nuestro campo de análisis y puntualmente el tributario, éstas relaciones no son propiamente una convención de voluntades sino una relación propiamente dicha entre los sujetos de la obligación tributaria, la cual debe subsumirse a las directrices que la norma, como tal, ordena; por seguridad jurídica.

Dicho así, la relación jurídica tributaria conforme la legislación fiscal ecuatoriana, señala que se “*regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o*

responsables de aquellos”; esta regulación obedece en definitiva a los límites que la norma prevé para la actuación de los participantes fiscales. Es entonces que la aplicación de la norma, conforme a su tenor literal, es aquello que enmarca el actuar de estos sujetos; ya que, conforme lo ha señalado Eusebio González, en *Derecho Tributario la fuente de toda relación jurídica se encuentra en la ley* (González, 2004); y es precisamente la norma la que demarca el actuar de cada uno de los sujetos vinculados a esta relación, como actividad reglada –inclusive- si se relaciona con el aspecto procedimental del ente fiscal.

Dino Jarach ilustra, respecto de este tema, que *los elementos de la relación jurídica sustancial son los siguientes: el sujeto pasivo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de “contribuyente” y los sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión de la deuda tributaria); el objeto, es decir la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico, tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria* (Jarach, 1982). Bajo dicha hipótesis se aprecia con claridad la delimitación del rol de los actuantes fiscales, esto es, el sujeto activo y pasivo, la cuantía, exenciones, deducciones, y más.

Se debe entonces considerar que de esta relación jurídica, de este nexo normativo conductual, en el ámbito fiscal nace la denominada *obligación tributaria*, que Sainz de Bujanda la sitúa dentro del contexto del derecho público señalando que *la naturaleza jurídico-pública de la obligación tributaria aparece inmediatamente si se piensa que todo tributo tiene su fundamento jurídico en el poder financiero, cuyo ejercicio supone la emanación de normas que, a su vez, producen una serie de efectos jurídicos coordinados y concentrados en la relación jurídico-tributaria. Esta es, pues, por antonomasia, una relación de Derecho público, sin que resulten necesarios más argumentos para demostrarlo. La obligación tributaria es, además, una relación cuya normativa se contiene o deriva forzosamente de la ley en acatamiento al principio constitucional de legalidad tributaria* (Sainz de Bujanda, 1991).

Como premisa máxima del derecho público, por ende, se sitúa como principio que en definitiva demarcan el campo de actuar y despliegue normativo

basado en las diversas competencias y libertades que pueden desarrollar las partes, esto es, las relaciones entre el Estado y los particulares y los límites a su actuar, aquello entonces lleva a señalar que dentro del derecho público solo puede hacerse aquello que la Ley dispone; puesto que la relación jurídico tributaria no se aplica al derecho privado, conforme lo explica Vodanovic, ya que *las reglas del Código Civil sobre la materia son aplicables en las demás ramas del derecho privado, sino no hay una norma especial en contrario pero no se extienden al derecho público* (Vodanovic, 2001). Con ello, es claro que la voluntad de las partes, en definitiva, no pueden superar el ordenamiento jurídico que engloba al tributo y su determinación como tal, mucho menos en forma contractual. Así lo ha expuesto la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, en la sentencia de fecha 21 de marzo del 2001; las 17h50, dentro del Expediente N° 106, publicado en el Registro Oficial 342 del 7 de Junio del 2001, al referirse que *...Jamás puede confundirse lo que es un acto administrativo que siempre y bajo pena de nulidad, debe sujetarse a la ley, con lo que es un contrato civil en el cual la libre voluntad de las partes puede convenir en las condiciones y requisitos del mismo sin más limitación que ellas no estén expresamente prohibidas por la ley.*

Así también Calvo Ortega, respecto de esta institución, señala que *debido a su carácter legal, nace de la realización de un hecho establecido en la ley. Se trata de un hecho jurídico no sólo por su origen, sino también por sus efectos: una vez realizado el sujeto queda vinculado y debe efectuar una prestación obligatoria en favor de una Administración Pública como acreedor. Su carácter de hecho jurídico viene determinado, en consecuencia, por su necesario establecimiento en una ley y por la determinación legal de sus efectos. La naturaleza civil, mercantil, administrativa, etc., del hecho al que nos referimos no tiene relevancia tributaria.* (Calvo Ortega, 2012). Por tanto, el derecho público obedece a lo que la norma ordene sin más limitación que lo contenido en el texto legal.

Así entonces, el Art. 15 del Código Orgánico Tributario señala que esta obligación tributaria es *el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley; su par normativo*

español, la LGT, en su artículo 17.3 señala que *son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley*; es así que la obligación tributaria se direcciona, de forma inicial, a la obtención de un rédito económico a favor del Estado y el cumplimiento de los deberes formales por parte de los administrados.

Deriva entonces la obligación tributaria, la cual delimita el beneficio fiscal en cuanto la normativa así lo prevea; lo que está implícito en el denominado hecho generador o hecho impositivo del tributo, el cual no es otro que aquel presupuesto dado en la legislación para configurar un tributo, o si se quiere también, aquellos hechos o acciones debida y previamente incluidas en la ley que geminan el tributo. Sobre la temática aquí expuesta, Queralt sostiene que *sí mantiene todavía su carácter de hecho definidor o configurador que identifica cada tributo, más aún, que legitima la imposición, en cuanto que sólo su realización puede producirse la sujeción al tributo y será lícita su exigencia. En tal medida, ese efecto de sujeción, que sólo él puede provocar, distingue al hecho imponible de los restantes que puede contener la ley, y por ello es también en el mismo donde han de encontrarse las manifestaciones de capacidad económica y del resto de principios de justicia que autorizan y rigen la imposición de tributos, sin perjuicio de que estos principios estén también presentes en el resto de su regulación* (Queralt, Derecho Tributario, 2004).

Se originan por ende las obligaciones y los derechos de estos participantes fiscales; primero, si se configuró el tributo como tal, es decir, al producirse el hecho generador, pues nace la obligación de pago por parte del sujeto pasivo en razón misma del nacimiento del tributo y su eventual configuración en la legislación tributaria; segundo, de este hecho conducente fiscal deviene un derecho a favor del Estado debidamente representado por el sujeto activo; derecho el cual, en definitiva, no es otro que el de cobrar dicha prestación económica para su redistribución, su obra social, ya que *la finalidad esencial del tributo es la contribución para satisfacer o pagar una necesidad pública, sin que exista una contraprestación directa a favor de quien la cumple, hace que la naturaleza del Derecho Tributario sea también de orden público porque implica relaciones entre los entes de la administración del Estado que gestionan los*

impuestos encargándose de su recaudación y distribución, y los particulares o contribuyentes que cumplen o incumplen con su deber de prestación (Pozo Ilingworth, 2010). Es aquí donde nace un derecho subjetivo del Estado, cual es el crédito fiscal.

Ahora bien, la prescripción, como institución jurídica, tiene su génesis, precisamente, en la finalización de los derechos subjetivos por el inexorable transcurso del tiempo, en el cual no ha existido algún tipo de paralización o interrupción del mismo. La prescripción entonces en materia tributaria tiene una característica extintiva; es decir, *tiene su fundamento en la necesidad de poner término a las situaciones de incertidumbre en el ejercicio de los derechos y en la presunción de abandono por parte de su titular* (Puig Brutai, 1996).

La prescripción entonces, en materia fiscal, conlleva al hecho mismo de la extinción de los derechos subjetivos, tanto de la ente activo como del pasivo, en razón de que, la prescripción ataca en definitiva a la facultad recaudadora que tiene la Administración Tributaria; y en perjuicio del sujeto pasivo, le es atentatoria al beneficio de devolución de impuestos pagados, de pronto en exceso, indebidamente, por citar estar dos.

Vale aclarar que cuando afecta este derecho subjetivo del Estado a estas obligaciones fiscales, su acción de cobro se limitaría; considerando, claro está, que si situamos a la prescripción como un derecho en esta caso a favor del sujeto pasivo, en definitiva, ab initio, este debe ser un derecho actuado, invocado por éste, solicitando de oficio la declaratoria del mismo, conforme lo ordena el Art. 55 del Código Tributario Ecuatoriano; limitación que la legislación tributaria ecuatoriana impone al Juez y a la Administración Tributaria para su declaratoria. Al segundo, la afectación radica en el hecho mismo que le imposibilita la reclamación de créditos a su favor fuera del tiempo que la norma así lo prevea.

Por tanto, la estática o de pronto lerdad actuación de los actuantes fiscales puedan derivar en esta prescripción; aquella como una institución que en definitiva puede favorecer a todos o a unos cuantos.

Es muy claro, además, que de esta consumación de la acción de cobro producto del letargo administrativo, generalmente, siempre existirá un beneficiado y es precisamente aquel sujeto pasivo, que teniendo la obligación de contribuir en el momento oportuno y por argumentos que van desde lo ético hasta lo

legal, no lo hace, sea o no a sabiendas de esta institución extintiva de derechos le favorezca.

CONCLUSIÓN

Lo cierto es que, la prescripción en nuestro ordenamiento jurídico, y precisamente en el tributario, puede favorecer, sin más, a sujetos pasivos de impuestos que buscan en el paso del tiempo la oportunidad de incumplir con su deber de contribuir, como lo hacen los demás.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alessandri, A., & Somarriva, M. (1974). *Los Bienes y los Derechos Reales*. Santiago, Chile: Nascimento.
- Alessandri, A., Somarriva, M., & Vodanovic, A. (s.f.). *Tratado de Derecho Civil*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Calvo Ortega, R. (2012). *Curso de Derecho Financiero*. Pamplona: Aranzadi S.A.
- González, E. (2004). *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.
- Jarach, D. (1982). *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Laporta, F. (2009). *Certeza y Predecibilidad de las Relaciones Jurídicas*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo.
- Pozo Illingworth, T. (2010). *Sistemas de administración de justicia en materia tributaria*. En J. Troya, & M. Fausto, *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador* (pág. 469). Quito: V&M Gráficas .
- Puig Brutai, J. (1996). *Caducidad, Prescripción Extintiva y Usucapión*. Barcelona: Bosch S.A.
- Queralt, J. M. (2004). *Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi S.A.
- Queralt, J. M. (2014). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Sainz de Bujanda, F. (1991). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Artes Gráficas Bernal S.A.
- Vodanovic, A. (2001). *Manual de Derecho Civil, Tomo II*. Santiago: Editorial Jurídica ConoSur Ltda.