

①

CÉSAR GARCÍA NOVOA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

INICIACIÓN, INTERRUPCIÓN Y CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LOS TRIBUTOS

Marcial Pons
MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES
2011

para los procedimientos. En dicho plazo de prescripción reabierro podrán realizarse esas actuaciones distintas de las realizadas en el procedimiento inicial de comprobación limitada, que de descubrir nuevos hechos o circunstancias permitan la práctica de una nueva liquidación¹³⁷.

14. LA APLICACIÓN DE OFICIO DE LA PRESCRIPCIÓN Y LA IMPOSIBILIDAD DE RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN GANADA

Otra singularidad de la prescripción tributaria, que supone una diferencia respecto a la prescripción en el ámbito civil y privado, es la contenida en el art. 69.2, de la LGT de 2003. Dispone este precepto que la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepciones el sujeto pasivo, añadiéndose que ello será así, «incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria». A ello se ha referido el Tribunal Supremo (TS): así en su Sentencia de 24 de febrero de 2001¹³⁸, señala que la circunstancia de que no fuera la prescripción invocada en la instancia no puede entrgirse en obstáculo para su apreciación, siempre que en casación se articule por la parte recurrente. En la misma línea, la Sentencia de 17 de marzo de 2008¹³⁹, citando su Sentencia de 23 de julio de 2002¹⁴⁰, señala que «el art. 67 LGT (de 1963) impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepciones el sujeto pasivo, lo que supone que tanto en la vía administrativa (de inspección, de gestión o de reclamación) como en la jurisdiccional de instancia, los órganos que conocieron del asunto debieron, caso de concurrir, aplicarla aun cuando no hubiera sido propuesta por la parte».

Esta expresa recepción legal y este pronunciamiento inequívoco del Tribunal Supremo pone fin a una tradición del TEAC, con la que el tiempo pero profusa en pronunciamientos, que no era partidaria de aplicar de oficio la prescripción. Existen también esporádicos pronunciamientos de algún TSJ rechazando tal aplicación de oficio y negando cualquier virtualidad a la prescripción cuando la misma no fuese invocada por el particular. Valgan como ejemplos las Sentencias del TSJ de Cataluña de 13 de junio de 1994 (JT 1994, 797) y del TSJ de Andalucía, Granada, de 6 de julio de 1999 (JT 1999, 1404). Esta doctrina fue claramente desautorizada por el TS en sentencias de 19 de febrero de 1993 (JT 1993, 101) y 25 de enero de 1994 (JT 1994, 01).

La aplicación de oficio de la prescripción en el ámbito tributario supone confirmar, como señala el art. 69.3 de LGT de 2003, que la prescripción es una causa de extinción de la deuda, lo que justifica el mencionado fundamento objetivo de la misma. Como dijimos, ello la diferencia de la prescripción privada, que extingue acciones de los acreedores y que articula dicha extinción a través de una excepción alegada por el deudor. La propia AN ha fundamentado la aplicación de oficio de la prescripción tributaria en la naturaleza de causa objetiva de extinción de la misma. En la Sentencia de 31 de marzo de 1998¹⁴¹, señala la AN que «... es fundamental la consideración de la prescripción como una causa de extinción de la obligación de pago de la deuda tributaria, que en el ámbito tributario debe ser apreciada incluso de oficio...».

De esta manera, el efecto extintivo de la prescripción se traduce en su aplicación de oficio, de manera que el pago de una deuda prescrita constituye siempre un ingreso indebido, como así se desprende del art. 221.1.c) de la LGT de 2003. Se han disipado resquicios de su régimen insprivatista como era la posibilidad, contenida en el art. 62.3 del Reglamento General de Recaudación de 1968 de renunciar a la prescripción ganada, y que el Reglamento de 1990, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, ponía en tela de juicio al determinar en su art. 60.4, la obligación de dar de baja en cuentas las deudas declaradas prescritas, en concordancia con el art. 7.1.c) del RID 1163/1990, de 21 de septiembre, que atribuía la condición de ingreso indebido a todo pago de deuda prescrita¹⁴².

No obstante, y a pesar de la aparente claridad con que se pronuncia actualmente la norma, la admisión de la renuncia a la prescripción ganada ha sido una cuestión controvertida. Primero porque, por un lado, se ha pretendido aprovechar la opinión de un sector doctrinal (representado, entre otros, por Díez-Picazo), según el cual lo que prescribe no es el derecho de crédito, sino la acción para reclamarlo, de manera que la deuda prescrita equivaldría a una obligación natural que carecería de medios de reclamación, siendo su pago perfectamente posible¹⁴³. Esta tesis es criticable desde la perspectiva del Derecho privado, pues no hay ninguna justificación para equiparar una obligación prescrita con una obligación natural. Y respecto al Derecho tributario, la misma resulta sencillamente inaplicable pues es claramente contradictoria con la función de la prescripción como causa objetiva de extinción de la

¹³⁷ V. M. SANCHEZ BLAZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, op. cit., p. 244.

¹³⁸ RJ 2001, 3300.

¹³⁹ RJ 2008, 2330.

¹⁴⁰ RJ 2002, 7314.

¹⁴¹ JT 1998, 894.

¹⁴² Según este precepto, se podría pedir la devolución de ingresos indebidos, cuando se hubiesen ingresado, después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario; así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el Derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación.

¹⁴³ I. Díez-Picazo, *La prescripción en el Código Civil*, op. cit., p. 40.

obligación. La prescripción extingue la obligación tributaria y la obligación extinta es una obligación inexistente.

Sin embargo, también se rechaza la posibilidad de considerar lícito el pago de una deuda prescrita admitiendo el efecto de extinción de la deuda tributaria propia de la prescripción. A pesar de ello, se dice, esa extinción debería ser renunciable, siendo válido el pago de una deuda prescrita, «de la misma manera que se permite la renuncia a la devolución del ingreso excesivo pagado en el IRPF».¹⁴ El único requisito exigido sería que la renuncia fuese expresa e inequívoca [Sentencia del TSI de Andalucía —Granada— de 24 de febrero de 1997 (JT 1997, 172), Sentencia del TSI de Asturias de 5 de julio de 1996 (JT 1996, 1691) y Sentencia del TSI de Madrid, de 18 de noviembre de 1993 (JT 1993, 1462)]. Sin embargo, la renuncia a un derecho subjetivo como el derecho a la devolución no puede equipararse a una supuesta renuncia a la prescripción ganada, pues aquí no hay un derecho incorporable al patrimonio jurídico del particular. La prescripción, como causa de extinción, forma parte del derecho objetivo y determina la extinción *ipso iure* de la obligación tributaria. Y la propia concepción de la deuda prescrita ingresada como ingreso indebido (que, en última instancia, es un ingreso ilegal) pone de manifiesto la voluntad de la ley de configurar la deuda prescrita como deuda extinta a todos los efectos. La Administración debe inadmirtir el pago de una deuda prescrita, y dicha inadmisión no legitimará la consignación de dicha deuda prescrita en la Caja General de Depósitos¹⁵, pues se está ingresando una deuda que el ordenamiento considera prescrita y la consignación, según dispone el art. 43 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el RD 939/2005, procede cuando la caja del órgano competente, entidades colaboradoras, entidades que presen el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago no lo hayan admitido, debiendo hacerlo. Cuestión distinta es que en el terreno de los hechos sea posible renunciar a la prescripción y se pueda pagar una deuda prescrita. Al margen de que la Administración deba inadmirtir este pago — y no solamente advertir al sujeto pasivo del derecho que le asiste a no pagar la deuda prescrita — el pago de esta deuda no se hará a título jurídico de tributo sino, dado el efecto extintivo de la prescripción, sustancialmente estaríamos ante una transferencia de fondos que no podría tener otra naturaleza que la de una liberalidad a favor de la Administración.

En cualquier caso, debe excluirse radicalmente cualquier posibilidad de que existan actuaciones del particular que puedan interpretarse como renuncia tácita a la prescripción ganada.

¹⁴ M. Fernández Jusquera, *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, op. cit., p. 36.

¹⁵ Sobre el efecto extintivo de la consignación, vid. la Sentencia de la AN de 14 de diciembre de 2002.

15. EL VÍNCULO DE LA PRESCRIPCIÓN CON LOS ASPECTOS APLICATIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

De lo expuesto hasta ahora, podemos extraer la conclusión provisional de que la prescripción, al configurarse como una causa objetiva de extinción de la obligación tributaria, constituye un elemento sustantivo de la misma. No obstante, y aun cuando admitamos la naturaleza obligacional de la relación tributaria, la misma se activa (y, en cierta medida, se hace perceptible para el obligado tributario) como consecuencia del ejercicio de las potestades orientadas a su aplicación, estos es, las potestades de gestión y liquidación. A través de estas actividades también la prescripción opera y se pone de manifiesto, puesto que la prescripción, por definición, se concibe a partir de un *no hacer*, del silencio en la relación jurídica, pero su problemática se plantea a partir de las actuaciones positivas de las partes integrantes de la relación, esto es, a través de las actuaciones susceptibles de interrumpir la prescripción o de impedir que la misma se consuma. De tal manera que podemos decir que, aunque la prescripción se basa en un no hacer, esto es, en la inacción del silencio, su verdadera relevancia jurídica se adquiere a través de un hacer, de un *agere licere* a través del cual la prescripción es susceptible ser negada. Y en la prescripción tributaria, ese *agere licere* se expresa, sobre todo, a través de actuaciones de la Administración: el ejercicio de potestades por medio de actos administrativos. Por tanto, la conclusión es evidente: Aunque la prescripción opera en la sustancia de la obligación, en tanto constituye una causa objetiva de extinción de la misma, sólo adquiere virtualidad jurídica a través de los actos de interrupción, que son actos incardinados en los procedimientos de aplicación de las obligaciones tributarias. Es por ello, que la prescripción ostenta una evidente proyección procedimental, vinculada a los aspectos aplicativos del tributo.

Muestra de que es en la proyección procedimental de la prescripción donde mejor se pone de manifiesto que lo que prescribe es la obligación tributaria, el art. 148.2 de la LGT dispone que una actuación inspectora tendrá alcance parcial «cuando no afecte a la totalidad de elementos de la obligación tributaria», sea ésta una obligación principal o una obligación de realizar pagos a cuenta, siguiendo la división que propone el art. 49 de la LGT. Por tanto, las actuaciones administrativas susceptibles de interrumpir la prescripción, y a través de las cuales la prescripción adquiere trascendencia jurídica, ordinariamente se refirirán a la obligación tributaria (a un período impositivo, si la misma se refiere a un tributo periódico). Si lo ordinario es la actuación administrativa de alcance general, una actuación será general cuando se refiera a la totalidad de la obligación tributaria. Y, en la medida en que

(4)

LIBRO DE LA BIBLIOTECA DE LA UNIVERSIDAD DE VALENCIA
C/Alameda de las Beatas, 10. 46100 Burjassot (Valencia)

**LA PRESCRIPCIÓN
TRIBUTARIA**
(En la Jurisprudencia del Tribunal Supremo)

ERNESTO ESEVERRI
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

tirant lo blanch
Valencia, 2012

la naturaleza de recurso extraordinario o especial que el de casación tiene impone la necesidad de que el enjuiciamiento que en él se realiza haya de desarrollarse dentro del cauce sumario o ampliar un los motivos tasados que lo autorizan, de tal suerte que ni la Sala podría reconstruir o ampliar un recurso de casación con motivos distintos de los aducidos por la parte sin desconocer el derecho de defensa de la contraria, y la función de defensa de la norma y de su correcta interpretación que lo inspira, ni, cual si se tratara de un recurso de apelación, plantear a las partes la existencia de otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición por la vía del art. 43. 2 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable—33. 2 de la vigente—. Esta facultad está concebida para flexibilizar el principio dispositivo a la hora de centrar el tema fundamental objeto de debate, dando entrada, prudencialmente, al principio de inactividad del órgano jurisdiccional, incluso en la segunda instancia, pero no puede extenderse a un recurso, como el de casación, que conserva una importantísima función de nomofixis del Ordenamiento y que, asegurando, como se ha dicho, la defensa de la norma y de su correcta interpretación, propiamente primordialmente a fijar su sentido y a unificar los criterios interpretativos y aplicativos de ese ordenamiento mediante la elaboración de jurisprudencia o doctrina legal—art. 1º, 6 del Código Civil—y solo de forma indirecta o refleja satisfacer el derecho del litigante ("ius litigatoris").

En su pronunciamiento, el Tribunal Supremo además de resaltar las singularidades por las que se sustancia el recurso de casación, también recuerda la posibilidad de que el juzgador de instancia se hubiere hecho eco de la posible existencia de la prescripción tributaria aunque hubiera sido cuestión no suscitada en el debate jurídico allí suscitado entre las partes recurrente, porque el artículo 67 LGT dispensa esa facultad a los Tribunales de Justicia, lo que no es posible es introducirla como cuestión nueva en sede de recurso de casación, y tampoco, hacerlo a través de un escrito remitido con fecha posterior al de la interposición de ese recurso.

En Auto anterior de 10 de enero de 1998 (RJ 1998\1660, Pte. Sala Sánchez) el Tribunal Supremo resuelve cuestión incidental sobre este mismo asunto y en idénticos términos a los expresados en la sentencia de la que trata causa:

"Contra la anterior sentencia, la representación procesal de (...) formuló recurso de casación que, tras su preparación en forma, se basaba en el art. 95. 1 de la Ley de esta Jurisdicción (...). Conferido traslado a la representación del Estado, se opuso al recurso en virtud de escrito presentado (...). Posteriormente, mediante escrito de (...), presentado ante ese Tribunal en la misma fecha, interesó de la Sala se acordara exponer a las partes la posible prescripción de la deuda tributaria, al amparo del art. 43 de la Ley de esta Jurisdicción, por haber permanecido paralizado el trámite ante el Tribunal Económico-Administrativo por más de cinco años y deber aplicarse dicha prescripción de oficio por el Tribunal, aun cuando no haya sido cuestión planteada por las partes. Orogado traslado de esta prescripción a la contraparte, el señor Abogado del Estado se opuso por tratarse de cuestión extemporáneamente planteada durante el trámite de la casación, no controvertida en la sentencia impugnada, de cuyos hechos había de partir el examen de esta Sala al resolver el recurso, y por no ser posible ahora un análisis de los posibles hechos interruptivos ni la práctica de la prueba pertinente. Terminó suplicando la desestimación de la cuestión incidental planteada (...).

(...)
Sin perjuicio de lo que la Sala pueda decidir en su día a la vista de los hechos concurientes en la instancia, es evidente la imposibilidad de introducir, por la vía del art. 43. 2 de la Ley de esta

Jurisdicción, ni siquiera tratándose de la aplicación del instituto de la prescripción tributaria, una cuestión nueva a manera de ampliación, por este procedimiento, de los motivos de casación aducidos al formular la casación, habida cuenta la particular naturaleza que este recurso, como recurso extraordinario que es, dirige, fundamentalmente, a examinar si el Deseo ha sido aplicado correctamente por el Tribunal de instancia, tanto en el aspecto material o sustantivo como en el del cumplimiento de las garantías procesales, y a unificar los criterios interpretativos y aplicativos del Ordenamiento. Por todo ello, procede desestimar la pretensión de la parte recurrente (...)"

La necesidad de que al deducir recurso de casación la parte recurrente haga valer la aplicación al caso de la prescripción con el escrito de presentación de ese recurso, inclusive en aquellos casos en que no se hubiere alegado en la instancia, ha sido constante interpretación del mandato del artículo 69. 2 LGT por parte del Tribunal Supremo. En sentencias de 23 de julio de 2002 y 18 de noviembre de ese mismo año (RJ 2002\7314, y 2003\270, de ambas, Pte. Sala Sánchez) se expresa en estos términos el alto tribunal:

(...) el art. 67 LGT impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, y porque también esta Sala—ya, Sentencia de 29 de febrero de 2001 (RJ 2001, 33900)— tiene declarado que la circunstancia de que no fuera aquella—la prescripción, se entiende— aducida en la instancia no puede erigirse en obstáculo para su apreciación, siempre que en casación se articule por la parte recurrente, conforme aquí ha sucedido, mediante el oportuno motivo—el relativo a la infracción de las normas del ordenamiento aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate—, dado que se trata de una causa ordinaria del crédito tributario que debió apreciarse de oficio la Sala de instancia. No se puede, pues, compensar esa falta de apreciación y su introducción en el debate, por vez primera, en esta casación, como "cuestión nueva".

— La prescripción se aplica aún cuando la deuda tributaria hubiera sido pagada

Así lo ordena expresamente el artículo 69. 2 LGT saliendo al paso de una doctrina, lejana ya en el tiempo, según la cual el pago de las deudas tributarias prescristas significaba una renuncia tácita del deudor al beneficio de la prescripción ganada, tesis auspiciada por las disposiciones contenidas en el Reglamento General de Recaudación de 1968, en particular, en su artículo 62. 3, pero que actualmente resulta inasumible con causa en el precepto legal que se acaba de citar.

Sobre la renuncia tácita a la prescripción ganada por actos de pago del deudor tributario la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1995 (RJ 1995\1007, Pte. Pujalte Charriana) rompe con la doctrina hasta ese momento mantenida en el sentido de que el pago de una deuda tributaria prescrista con anterioridad suponía la renuncia expresa o tácita a la prescripción por ser ésta renunciabile por quien la haya consumado a su favor:

"(...) si bien en Sentencia de 6 junio 1989 (RJ 1989\618), dijo que cuando el Tribunal Económico-Administrativo... dicta resolución... había prescrito el derecho de la Hacienda para liquidar la deuda tributaria, pero, también de otra, resulta claro que tal prescripción ganada es

renunciable, expresa o tácitamente, por quien la hubiere consumado a su favor (artículo 1935 del Código Civil), de donde la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central... operó aquella renuncia tácita, desde el momento que... haciendo caso omiso de ella, postuló de nuevo ante la propia Administración (Tribunal Económico-Administrativo Central) su pretensión primitiva, con renuncia tácita a hacer uso de aquella prescripción ganada; doctrina que si bien con carácter general se ajusta a Derecho (especialmente, en el campo civil), debe ser rectificada y completada en el sentido de que, constituyendo en el campo tributario una obligación de los órganos administrativos aplicarla de oficio, deben éstos, antes de dar validez a los actos de renuncia tácita, advertir de su obligación de aplicar de oficio la prescripción. Tal rectificación, asimismo, obedece a que, con posterioridad a esta sentencia, el Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre, sobre devolución de ingresos indebidamente admitidos, admite como tal. Cuando se hayan ingresado, después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario; así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación —artículo 7º, 1. c) — evidenciando una peculiar derogación del principio de renuncia tácita a la prescripción ganada. Además, en este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 mayo 1989 ha dicho para que pueda entenderse efectuada la renuncia a la prescripción ganada cuando se paga la deuda tributaria en necesario que tal pago se haya realizado con conocimiento de la prescripción y previa la advertencia por parte de la Administración al sujeto pasivo del derecho que le asiste a no pagar la deuda tributaria prescrita, pues sólo en este caso puede entenderse cumplida la obligación de aplicación de oficio de la prescripción, y si, a pesar de ello, el sujeto pasivo paga, tal pago será válido por presumirse la renuncia a la prescripción ganada.¹⁰

Por lo que antecede, no puede estimarse infringido el artículo 1935 del Código Civil ni la doctrina que cita la parte recurrente, lo que determina que no haya lugar al recurso de casación.¹¹

Prescripción de oficio y reclamación extemporánea

La hipótesis planteada puede quedar relatada en los siguientes términos. Recurrido un acto de liquidación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional competente, por lo tanto, en primera instancia administrativa, no se dicta resolución hasta transcurridos más de cuatro años desde que fuera deducida la reclamación, previa formulación por el recurrente de las alegaciones consiguientes. Sin embargo, notificada esa resolución y después de transcurrido el plazo para hacerlo, se interpone recurso de alzada ante el TEAC esgrimiendo la prescripción del derecho a liquidar el tributo, que se resuelve declarando la inadmisibilidad del recurso de alzada por haber sido interpuesto de manera extemporánea. Ya dentro del plazo correspondiente (dos meses), se deduce recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional pero en él, sin alegar nada a propósito de la excepción temporal en que se fundamenta dicha resolución, se plantea la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria porque la reclamación ante el órgano económico-administrativo regional estuvo paralizada, sin resolverse, más allá de cuatro años. La cuestión a suscitarse, si el órgano sentenciador debe entrar a considerar

la posible extinción del derecho a liquidar la deuda por el paso del tiempo, o si lo que procede es un pronunciamiento sobre la denunciada razón de extemporaneidad de la reclamación.

Sobre este asunto, ha dicho el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de febrero de 2003 (Pte. Rouanet Moscardó, RJ 2003\1011):

"Carece asimismo de predicamento el argumento apuntado por la contraparte de que, debiendo ser declarada, de oficio, en cuanto al fondo cuestionado, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria de autos (...) resulta indiferente (a su entendido) el hecho de que el recurso de alzada ante el TEAC sea o no extemporáneo, porque, frente a tal criterio, resulta obvio que, para que una Sala de lo Contencioso-Administrativo pueda declarar de oficio la prescripción a la que se ha hecho referencia, es indudable que, en el curso de la contienda de los presupuestos procedimentales que han de abrir la puerta de la comentada Jurisdicción, temporalidad del recurso de alzada Económico-Administrativo (de modo y manera que, habiéndose ya firmeza cuando aquel se presentó ante el TEAC y, contra el acuerdo dictado por el mismo, era procesal hábil para la pretendida declaración de oficio de la prescripción—)"

Una ligera precisión al contenido de este pronunciamiento, debe advertirse que la razón por la que el órgano jurisdiccional queda impedido para pronunciar sobre la existencia, o no, de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante liquidación no se debe tanto a la extemporaneidad declarada de la reclamación económico-administrativa cuanto a que la misma, conlujo a la firmeza del acto de liquidación que se recurría, por lo que era imposible entrar en su consideración, inclusive, aduciendo una posible prescripción del acto de liquidación tributaria. Quiere ello decir, que el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo no podría entrar a considerar la prescripción como cuestión de orden público tributaria y aplicable de oficio, porque el acto de liquidación cuya declaración de prescripción se pretendía, ya había ganado firmeza, de manera que al órgano jurisdiccional solo le resta apreciar la posible declaración de extemporaneidad de la reclamación que se sometía a su revisión y, para el caso de que, en efecto, hubiere sido pronunciado fuera del plazo establecido, solo le compete confirmar que aquél, por ello, de adentrarse en otras consideraciones que no le competían como consecuencia de la firmeza alcanzada en el acto de liquidación.

La sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2005 (Pte. Frías Ponce, RJ 2005\3715) abunda sobre este asunto y lo hace con estos argumentos:

¹⁰ Se ha de precisar que en el recurso jurisdiccional contra una resolución administrativa que aprecia la extemporaneidad del recurso administrativo la primera cuestión que debe examinarse

MANUEL GUERRA REGUERA

Profesor Titular de Derecho Financiero
y Tributario de la Universidad de Sevilla

Prescripción de deudas tributarias

THOMSON REUTERS
ARANZADI

2013





el de aplicar de oficio la prescripción entonces ya consumada; y al no haberlo hecho así, dicha resolución del TEAC, dictada en confirmación de la del TEAP, tras la comentada paralización del trámite de la alzada durante más de cinco años por causa exclusivamente imputable al tribunal, es inválida e ineficaz, porque, frente a ella, puede oponerse, en todo caso, e incluso declararse de oficio, la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada».

Es frecuente que se argumente en contra de la aplicación de oficio de la prescripción cuando haya transcurrido más de cuatro años desde la interposición de la reclamación económico-administrativa hasta la notificación de la resolución que, en realidad, esta pasividad administrativa no ha ocasionado un perjuicio grave al administrado porque ha tenido una alternativa a su disposición: impugnar la resolución presunta por silencio administrativo. Esta opción, como decimos, ha estado a su alcance y no la ha contemplado, por lo que, quizá, puesto que la pasividad se ha producido en ambas partes, conceder el beneficio de la prescripción a uno de ellos puede resultar excesivo. A nuestro juicio, la posibilidad de impugnar una resolución presunta por silencio administrativo es una opción, un derecho, y en ningún caso debe quedar transformado en un deber. Por lo dicho no consideramos apropiado calificar de pasividad el hecho de no ejercitar un derecho, máxime cuando puede suponer la pérdida de un beneficio muy superior, la prescripción, que se vería nuevamente interrumpida. La pasividad se concentra en la Administración, cuya resolución se espera, y es razonable que los efectos negativos de esa conducta reprochable caigan sobre ella. Así lo ve también el Tribunal Supremo. En efecto, en sentencia de 22 de abril de 1995 (RJ 1995, 3328) argumenta del siguiente modo:

«De otro lado es falaz el razonamiento de que no se ha producido perjuicio a la interesada merced a la notificación tardía de la resolución porque, en todo momento, ha tenido a su alcance la posibilidad de impugnar una posible resolución presunta por silencio administrativo. No se trata en el presente caso, de perjuicios —sino quizás del beneficio de la prescripción— para la interesada, a quien, razonablemente, era de mayor interés aprovecharse de la prescripción que se estaba consumando, o ya consumada, que iniciar la vía del recurso jurisdiccional; era en su caso la Administración quien podría resultar perjudicada en su legítimo interés de consumarse aquélla, y quien podía evitarlo».

3. LA PRESCRIPCIÓN GANADA COMO DERECHO IRRENUNCIABLE

La prescripción ganada resulta irrenunciable, a diferencia de lo que ocurre con su homónima que opera en el ámbito civil. Obviamente

9

no va a ser frecuente que un contribuyente desee reactivar una liquidación antigua para proceder al abono de una deuda, pero la vida, con su extraordinaria variedad de situaciones, es capaz de proporcionarnos algún caso en el que alguien pueda verse interesado en abonar una deuda prescrita. La opinión defendida al respecto de forma mayoritaria lleva a negar esa posibilidad sobre la base del carácter irrenunciable que este derecho presenta.

¿En qué se basan quienes defienden la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada? Cuentan a su favor con claros apoyos legales y una línea de interpretación jurisprudencial que se ha ido consolidando con el paso de los años.

Como apoyo legal podemos destacar el artículo 69 de la Ley General Tributaria:

«La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario».

Digamos que se subraya el carácter irrenunciable descartando la posibilidad de que alguna acción del interesado, como por ejemplo el pago, pueda ser interpretada como una renuncia tácita. Recordemos que el artículo 67 de la anterior Ley General Tributaria sólo hacía alusión a la obligatoriedad de que la prescripción fuera declarada de oficio, pero mantenía absoluto silencio sobre la posibilidad de que se pagara una deuda prescrita. Hoy se descarta expresamente esa opción y la alternativa de considerarla una renuncia por parte del interesado.

También la jurisprudencia —como decíamos— lleva años fortaleciendo la tesis del carácter irrenunciable de la prescripción de una deuda tributaria. Buena muestra de ello la encontramos en la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1007). De ella hemos extraído las siguientes consideraciones:

Es verdad que esta Sala, en Sentencia de 6 junio 1989, ha dicho «que cuando el Tribunal Económico-Administrativo Provincial ... dictó resolución ... había prescrito el derecho de la Hacienda para liquidar la deuda tributaria, pero, también de otra, resulta cierto que tal prescripción ganada es renunciable, expresa o tácitamente, por quien la hubiere consumado a su favor (artículo 1935 del Código Civil), de donde la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ... operó aquella renuncia tácita, desde el momento que ..., haciendo caso omiso de ella, postuló de nuevo ante la propia Administración (Tribunal Económico-Administrativo Central) su pretensión primitiva, con renuncia tácita a hacer uso de aquella prescrip-

(10)

ción ganada»; doctrina que si bien con carácter general se ajusta a Derecho (especialmente, en el campo civil), debe ser rectificada y completada en el sentido de que, constituyendo en el campo tributario una obligación de los órganos administrativos aplicarla de oficio, deben éstos, antes de dar validez a los actos de renuncia tácita, advertir de su obligación de aplicar de oficio la prescripción. Tal rectificación, asimismo, obedece a que, con posterioridad a esta sentencia, el Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre, sobre devolución de ingresos indebidos, admite como tal. Cuando se hayan ingresado, después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario; así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación ha sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación (artículo 7º.1.c), evidenciando una peculiar derogación del principio de renuncia tácita a la prescripción ganada. Además, en este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 mayo 1989 ha dicho «para que pueda entenderse efectuada la renuncia a la prescripción ganada cuando se paga la deuda tributaria es necesario que tal pago se haya realizado con conocimiento de la prescripción y previa la advertencia por parte de la Administración al sujeto pasivo del derecho que le asiste a no pagar la deuda tributaria prescrita, pues sólo en este caso puede entenderse cumplida la obligación de aplicación de oficio de la prescripción, y si, a pesar de ello, el sujeto pasivo paga, tal pago será válido por presumirse la renuncia a la prescripción ganada».

En este género de cuestiones destacamos también la trascendencia de sentencias como las del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2002 (EDJ 5859) o 12 de noviembre de 1998 (EDJ 29221). En sentido contrario también existen algunos pronunciamientos judiciales, por ejemplo, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 24 de febrero de 1997 (REC 104, 94).

→ ANALIZADA POR GARCIA NOVOA
EN LA PAGINA (3)

4. LA APLICACIÓN DE OFICIO DE LA PRESCRIPCIÓN Y LA DESVIACIÓN PROCESAL

Que un recurso contencioso-administrativo no sea admitido a trámite por desviación procesal representa una situación nada deseable para un letrado ya que, de alguna manera, supone la pérdida del partido sin que haya empezado a rodar la pelota. Se suele decir que la desviación procesal como causa de inadmisión de alguna pretensión se produce en cualquiera de estas tres situaciones:

a) Discrepancia entre lo impugnado en vía administrativa y lo impugnado en vía contencioso-administrativa. En la vía contencio-