

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

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

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del «Copyright», bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamo públicos.

© César García Novoa
© MARCIAL PONS
EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, S. A.
San Sotero, 6. 28037 MADRID
☎ 91 304 33 03
www.marcialpons.es
ISBN: 978-84-9123-352-7

*Pressure
Pushing down on me
Pressing down on you
no man ask for
Under pressure*

Queen

ABREVIATURAS

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
<i>Arch.Fin.</i>	<i>Archivio Finanziario</i>
art.	artículo
AT	Audiencia Territorial
<i>BB</i>	<i>Der Betriebs-Berater</i>
<i>BFH</i>	<i>Bundes Finanzhof</i>
<i>BOE</i>	<i>Boletín Oficial del Estado</i>
<i>BVfG</i>	<i>Bundesverfassungsgericht</i>
<i>CaT</i>	<i>Carta Tributaria (revista)</i>
CC	Código Civil
CCAA	Comunidades Autónomas
<i>CCom</i>	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CEC	Centro de Estudios Constitucionales
CEDAM	Casa Editrice Dott. Antonio Milani
CEE	Comunidad Económica Europea
CGCCT	Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria
Circ.	Circular
<i>Ciss. Com</i>	<i>Ciss Comunicación (Revista)</i>
<i>CT</i>	<i>Revista Crónica Tributaria</i>
D.	Decreto
<i>DA</i>	<i>Documentación Administrativa</i>
DGT	Dirección General de Tributos
<i>Dir. e Prat.Trib.</i>	<i>Diritto e Pratica Tributaria</i>
dir.	director (-es)
Disp. adic.	Disposición adicional

Disp. derog.	Disposición derogatoria
Disp. fin	Disposición final
Disp. trans.	Disposición transitoria
DStR	Deutsche Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
ed.	Edición
Ed.	Editorial
EDERSA	Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.
EstG	Einkommensteuer Gesetz
FJ	Fundamento Jurídico
GF	Revista Gaceta Fiscal
HPE	Revista Hacienda Pública Española
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras
IE	Impuestos Especiales
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IF	Información Fiscal (Revista)
IMIVTU	Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<i>Impuestos</i>	<i>Impuestos (Revista)</i>
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
JT	Jurisprudencia Tributaria
<i>JT</i>	<i>Revista Jurisprudencia Tributaria</i>
<i>La Ley</i>	<i>La Ley (revista)</i>
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LO	Ley Orgánica
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autonómicas
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
MAEDF	Memoria de la Asociación Española de Derecho Fíanciero
NIC,S	Normas Internacionales de Contabilidad
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
núm/n. ^º	número
OM	Orden Ministerial
P/14	Revista Palau 14
pág.	página
págs.	páginas

PGE	Presupuestos Generales del Estado
PGP	<i>Presupuesto y Gasto Público (Revista)</i>
QF	<i>Quincena Fiscal</i>
RAP	<i>Revista de Administración Pública</i>
RAr.	<i>Repertorio de Aranzadi</i>
RD	Real Decreto
RDer	<i>Revista de Derecho Privado</i>
RDFHP	<i>Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública</i>
RDHL	<i>Revista de Economía y Hacienda Local</i>
RD-ley	Real Decreto-ley
RDM	<i>Revista de Derecho Mercantil</i>
RGRVA	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa
RAPGIT	Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
Civitas- REDA	<i>Civitas, Revista Española de Derecho Administrativo</i>
REDAF	<i>Revista de Derecho Administrativo y Fiscal</i>
Civitas-REDF	<i>Civitas, Revista Española de Derecho Financiero</i>
Regl.	Reglamento
Res.	Resolución
Rev. Dr. Pub.	<i>Revista de Derecho Público</i>
RHAL	<i>Revista de Hacienda Autonómica y Local</i>
Riv.Dir.Fin.e Sc. F.	<i>Rivista di Diritto Finanziario e Scienza di la Finanza</i>
RPREA	Reglamento del Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas
RTT	<i>Revista Técnica Tributaria</i>
S	Sentencia
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
SAT	Sentencia de la Audiencia Territorial
SDFUM	Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid
SEDF	Semana de Estudios de Derecho Financiero
SS	Sentencias
ss.	siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
StuW	<i>Steuer und Wirtschaft</i>
TA	Texto Articulado
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAL	Tribunal Económico-Administrativo Local
TEAP	Tribunal Económico-Administrativo Provincial
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TF	<i>Revista Tribuna Fiscal</i>

TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TL	<i>Tributos Locales (Revista)</i>
TR	Texto refundido
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
vol.	volumen
VVAA	Varios Autores

CAPÍTULO PRIMERO

INTRODUCCIÓN. LA PRESCRIPCIÓN

1. LA CATEGORÍA JURÍDICA DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA. INTRODUCCIÓN

La prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace. Como veremos, su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de Derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro. Por su propia funcionalidad, la prescripción operará en aquellas situaciones en las que existe un vínculo entre dos sujetos que se resuelve en la existencia de una acción o pretensión de uno respecto a otro. El vínculo tributario es un ejemplo más de este tipo de situaciones. Así lo ha reconocido el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) al afirmar en la resolución de 25 de abril de 2000¹, que las normas sobre prescripción, que en definitiva suponen una plasmación concreta del principio general y constitucional de la seguridad jurídica, afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas².

Por tanto, la categoría jurídica de la prescripción se aplica en el Derecho tributario, de manera que es frecuente que se hable de prescripción tributaria. Aunque, como ha señalado FALCÓN Y TELLA,

¹ JT 2000, 1122.

² H. TAVEIRA TORRES, «Interpretación económica, extensiva, finalista o analógica del Derecho tributario», en J. Casás (coord.), *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Ábaco, 2004, pp. 365-366.

no existe en puridad una *prescripción tributaria*, sino múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo, por lo que habrá que analizar separadamente los efectos del transcurso del tiempo en relación con cada particular categoría de efectos jurídicos³.

La Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) regula el régimen jurídico de la prescripción tributaria, incluyendo en los arts. 66, 67, 68 y 69 la ordenación normativa de la prescripción del tributo y en los arts. 189 y 190, el régimen de prescripción de las infracciones y sanciones⁴.

La prescripción de las sanciones tiene un punto trascendental de diferencia con la prescripción tributaria, y es que afecta de lleno a la responsabilidad infractora. La cuestión es si el régimen sustantivo de las sanciones incluye los aspectos relativos a la prescripción y, por tanto, si se aplica a la prescripción de las sanciones el régimen y los principios de las normas punitivas y sancionadoras, por ejemplo, la posibilidad de aplicar retroactivamente la nueva legislación más favorable en materia de prescripción de sanciones⁵. Sobre esta cuestión, que ha dado lugar a una gran polémica con ocasión de la reducción a cuatro años del plazo de prescripción operado por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente y al posible efecto retroactivo de este nuevo plazo de prescripción de las infracciones tributarias, la citada resolución del TEAC de 25 de abril de 2000, entiende que la prescripción no forma

³ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1992.

⁴ C. BLASCO DELGADO, *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 2003, pp. 30 y 31.

⁵ Según esta resolución «la regulación de la prescripción, cuando se produce un cambio normativo que la afecta y modifica, se aplicará en unos u otros términos, los de la regulación precedente o los de la posterior». Esta postura del TEAC el criterio general de que la regulación de la prescripción de las sanciones es una norma sustantiva que regula una vertiente de las sanciones tributarias. Como dice E. SIMÓN ACOSTA, «bien es cierto, que la prescripción tributaria afecta a otras muchas materias de las relaciones entre el contribuyente y la Administración, pero ello no es óbice para que exista una vertiente de esa regulación que se refiere directamente al Derecho sancionador y como tal deben aplicársele los principios propios de esta materia, entre los que se encuentra el principio de retroactividad de la norma más favorable», «Aplicabilidad retroactiva del plazo de prescripción de cuatro años en materia de infracciones y sanciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 13, 2000. Se contienen en este número de la revista tres sentencias de la Audiencia Nacional que abordan el interesante problema de la aplicación retroactiva de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), que reduce el plazo de prescripción de cinco a cuatro años. La Disposición final séptima de la LDGC estableció una especial *vacatio legis* para la nueva norma reguladora del plazo de prescripción, al disponer que la modificación del art. 64 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490) entraría en vigor el día 1 de enero de 1999, diez meses después de su promulgación. Por su parte, la Audiencia Nacional, entre otras, en la Sentencia de 17 de mayo de 2001, señala que a partir de 1 de enero de 1999, y con independencia de la fecha en que se hubieran cometido las correspondientes infracciones, el plazo de prescripción para sancionar ha quedado reducido de cinco a cuatro años.

parte del régimen de las infracciones y sanciones, por lo que no le es aplicable la exigencia de retroactividad en lo favorable.

Por tanto, aunque la prescripción de las sanciones tiene grandes singularidades, en función del objeto de la misma, y a pesar de que la vigente LGT ha consolidado la separación entre la deuda tributaria y las sanciones (el art. 58.3 de la LGT señala que «las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria»), la norma codificadora dispone la referencia a las sanciones de lo dispuesto en el Capítulo IV del Título II, mientras que se prevé la aplicación al cobro de las sanciones tributarias de la normativa recaudatoria incluida en el Capítulo V del Título III de la LGT. Es decir, la LGT rechaza expresamente la consideración de las sanciones como deuda, pero esta calificación queda en el plano conceptual, puesto que en lo que concierne a la aplicación de las normas que rigen el cobro de una sanción, la Ley trata a las sanciones como tributos. Así se dispone que «en particular, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados, relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas».

La solución no es la más correcta porque dificulta la aplicación de los principios penales en la regulación de la prescripción de las infracciones y sanciones. Así, entre otras cosas, una correcta aplicación de estos principios requeriría establecer la no interrupción de la prescripción por actuaciones del propio sujeto infractor, ni por actos del procedimiento de liquidación. Asimismo debería establecerse expresamente que la prescripción del derecho a liquidar extingue también la responsabilidad por eventuales infracciones.

La prescripción tributaria constituye la adaptación al ámbito fiscal de la categoría general de la prescripción, contemplada en el Código Civil⁶. El Código Civil regula la prescripción extintiva como un concepto jurídico general del Derecho en sus arts. 1.961 a 1.975.

Varias son las cuestiones de carácter conceptual en torno a la prescripción como categoría jurídica que tienen una gran trascendencia práctica. Veremos a continuación sólo algunas de ellas en relación con la prescripción como concepto contemplado en el ordenamiento civil, insistiendo en la regulación que ha efectuado de la misma la LGT de

⁶ Como señala RODRIGO MACHICAO, «la prescripción es un Instituto de enorme trascendencia; porque tiende, bien a extinguir acciones unidas al ejercicio de derechos o bien a la consolidación de estos últimos, en ambos casos por el transcurso del tiempo», tratándose de un concepto propio del Derecho civil, dada su vinculación con el derecho de propiedad: «La prescripción de la obligación tributaria», *El tributo y su aplicación en el siglo xx*, Libro Homenaje 50 Aniversario ILADT, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 1643.

2003, y, en especial, teniendo en cuenta la profusa interpretación jurisprudencial sobre la materia.

2. EL ORIGEN DEL CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO PRIVADO. SU PROYECCIÓN EN EL DERECHO PÚBLICO

Tradicionalmente se viene reconociendo al Derecho civil una suerte de capacidad para definir ciertas categorías esenciales de la Teoría General del Derecho. Esas categorías se re conducirían a conceptos clave en la configuración del Derecho privado, como el sujeto, el negocio jurídico o la obligación⁷. De esta condición de concepto acuñado en el Derecho privado, pero que puede aplicarse en todo el ordenamiento jurídico, participa la figura de la prescripción.

El Código civil hace referencia a la prescripción extintiva en sede de *modos de adquirir la propiedad*, pues se incluye en un Título (el XVIII) del Capítulo del Libro III. Así, junto con la prescripción adquisitiva (Capítulo II del Libro XVIII), se disciplina en el Capítulo III, la prescripción de las acciones. En lo que aquí nos puede interesar, el art. 1.961 del Código Civil dice que «las acciones prescriben por el mero lapso de tiempo fijado por la ley», recogiéndose en el art. 1.973 la figura de la interrupción. Según este precepto, la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor.

Por el mero hecho de que la regulación de la prescripción haya venido siendo recogida tradicionalmente en el Código Civil, se le atribuye una especial aureola de instituto referible a todo el orbe jurídico. Así, algún autor como GÉNOVA GALVÁN ha defendido que «la noción esencial o sustancia de la prescripción civil es válida para la prescripción tributaria»⁸. Pero, como ya apuntamos en su momento respecto al fraude de ley⁹, toda figura acuñada en la Teoría del Derecho, antes de ser trasladada automáticamente al Derecho tributario, debe ser contrastada con las peculiaridades de esta rama del Derecho.

Y aunque es difícil sintetizar la esencia del Derecho tributario, podemos decir que el fundamento de las normas fiscales radica en articular una transferencia de riqueza «de los particulares hacia el Estado»¹⁰. Ello

⁷ F. CARNELUTTI, «Teoría General del Derecho», trad. de García Posada, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1941, p. 32.

⁸ A. GÉNOVA GALVÁN, «La prescripción tributaria», *Civitas, REDF*, núm. 57, 1988, pp. 59-60.

⁹ C. GARCÍA NOVOA, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004, pp. 74 y ss.

¹⁰ G. NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio de no confiscatoriedad*, Estudio en España y Argentina, Madrid, McGrawHill, 1997, p. 33.

les imprime una estructura peculiar, en la medida en que impone que las normas tributarias que disciplinen esa transferencia de riqueza tengan que ser, necesariamente, normas de «imposición de conductas», disposiciones imperativas e irrenunciables, que se aplican en cualquier caso, y, por tanto, incluso por encima de la voluntad de los particulares¹¹.

El modelo deóntico del Derecho Tributario está integrado por mandatos de hacer, en concreto, de dar una cantidad de dinero a la Administración Tributaria¹². No es la norma tributaria, por tanto, una norma de prohibición, sino una norma de imposición de conductas. En esto, y sólo en esto, tienen un elemento de coincidencia con las normas sancionadoras y penales. El punto de coincidencia de los ordenamientos tributario y penal estará en que, a diferencia de las normas de Derecho privado que se limitan a regular las conductas queridas por los particulares y cuyos mandatos responden al modelo deóntico de un *deber ser* meramente permitido (el *Wollen-dürfen* a que se refería JELLINEK), las normas tributarias están tendencialmente orientadas a imponer conductas (*Wollen-können*), lo que ha llevado a caracterizar la normatividad tributaria como un ordenamiento de injerencia¹³.

Por el contrario, la dimensión en la que opera el Derecho civil es previa a la decisión legislativa de intervenir que caracteriza al ordenamiento tributario. Se trata de un orden compuesto, fundamentalmente, por normas dispositivas o permisivas, que facultan a las partes para configurar sus relaciones jurídicas dentro de ciertos límites. El Derecho civil es un orden de «permisibilidad» y de autonomía de la voluntad en cuanto las normas dispositivas facultan el desplazamiento de su eficacia por la autonomía privada. Sin embargo, la autonomía de la voluntad está limitada por un núcleo de normas imperativas; núcleo reducido y excepcional y cuya existencia es indispensable para que el Derecho privado funcione como un verdadero «orden de Derecho»¹⁴. Entre

¹¹ Como indica J. J. FERREIRO LAPATZA, «El Derecho tributario es “un orden querido e impuesto en su totalidad por el legislador en cuanto a comportamientos positivos, a conductas que consisten en hacer algo y no en no hacer, ordenados por él”»; «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *Civitas, REDF*, núm. 85, 1995, p. 51.

¹² Vid. F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Consideraciones sobre el hecho imponible», *RDFHP*, núm. 38, 1960, p. 550, para quien «la ley tributaria, cualquiera que sea su estructura intrínseca», considera a los presupuestos de hecho del tributo, siempre como un hecho. Para F. SAINZ DE BUJANDA, resulta «definitivamente la significación fáctica del hecho imponible, incluso en la hipótesis de que este consista en la realización de un negocio jurídico»; «Análisis jurídico del hecho imponible», *RDFHP*, núm. 69, 1965, p. 811. Es a este hecho al que G. ATALIBA, denomina «hipótesis de incidencia», *Hipótesis de incidencia tributaria*, Sao Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973, p. 51.

¹³ G. JELLINEK, *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, Milano, S.E. Libraria, 1912, pp. 60 y ss.

¹⁴ F. DE CASTRO, *El negocio jurídico*, Madrid, Civitas, 2002, pp. 11 y ss. LACRUZ BERDEJO y A. LUNA SERRANO, *Elementos de Derecho Civil. Parte General del Derecho Civil*, t. I, Barcelona, 1984, p. 142.

estas disposiciones se encontrarían las relativas a la causa típica, pues los tipos negociales sirven para encauzar la existencia de necesidades económicas y sociales¹⁵. En este sentido, se puede definir el «tipo del negocio» como el «esquema fijado por las leyes» para cada una de las figuras negociales¹⁶.

El Derecho tributario se mueve así en el ámbito de lo imperativo u obligatorio, aun cuando las obligaciones se fijen sobre la base de actos o negocios cuya existencia, regularidad y régimen jurídico se establece en normas de Derecho privado. Por el contrario, las posiciones jurídicas definidas en el Derecho privado, son fundamentalmente renunciables al margen de que las normas contemplen límites a esa *renunciabilidad*. Por eso, y a pesar de un sustrato común, la prescripción tributaria es una categoría distinta de su homónima prevista en el Código Civil, lo cual, como veremos, tiene una importante trascendencia práctica.

3. EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN CIVIL Y EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

Si pretendemos una definición de la prescripción como categoría general del Derecho, la misma podría resultar de la concurrencia de tres elementos definitorios sustanciales, a los que habría que añadir que tales elementos se concretan en un efecto jurídico¹⁷.

En cuanto a esos tres elementos definitorios, los mismos podrían resumirse, en primer lugar, en un transcurso temporal, en segundo lugar, en una situación subjetiva objeto de prescripción y, en tercer lugar, en una inactividad en el ejercicio de tal situación subjetiva, normalmente,

¹⁵ Los tipos son, como recuerda DE CASTRO, modelos en los que pueden encontrar acomodo los resultados que las partes persiguen, de tal manera que, al acogerse los particulares a las fórmulas negociales típicas, los fines perseguidos se consideran dignos de amparo jurídico porque «su causa es considerada suficiente»; *El Negocio Jurídico*, op. cit., pp. 202 y 203.

¹⁶ En otros ordenamientos —el germánico es el ejemplo más claro, por su sistema basado en la abstracción— no se toma en consideración la causa, por lo que esa función de control de la autonomía de la voluntad la desempeña la forma, y el rol atribuido a la ausencia de causa se asigna al «abuso de las formas jurídicas», como manifestación concreta del abuso del Derecho. Sin embargo, en la tradición jurídica española, la causa constituye, al mismo tiempo, una exigencia del ordenamiento —art. 1.275 del CC— y un modo de estructurarse los negocios a partir de la autonomía de la voluntad, en su expresión de «causa querida».

¹⁷ Vid. M. PONT MESTRES, *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar, y cuestiones conexas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2008, pp. 32 y ss.; M. P. RUIZ RESCALVO, *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Madrid, Dykinson, 2004, p. 14; V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «La prescripción tributaria parcial: ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?», *Revista de Técnica Tributaria*, núm. 73, 2006, p. 59; M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, *La prescripción de la obligación tributaria, un estudio jurisprudencial*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Pamplona, Aranzadi, 2001, pp. 26 y ss.

un derecho¹⁸. Como colofón, la prescripción se define por un efecto: la pérdida de tal situación ligada a la inactividad.

Pues bien; siendo el transcurso del tiempo y el inejercicio de las posibilidades de acción derivadas de una situación jurídica lo que caracteriza a la prescripción, en el ámbito privado la prescripción tiene un carácter claramente procesal. En primer lugar, el objeto de la prescripción en el Código Civil son las acciones, que de acuerdo con las definiciones más clásicas (GOLDSCHMIDT, CARNELUTTI¹⁹...) constituyen el poder jurídico de promover el ejercicio de la jurisdicción para instar la tutela de un derecho subjetivo.

La acción, como derecho a la tutela jurisdiccional, encuentra su fundamento en la existencia de un derecho subjetivo, pero la acción civil no se identifica con tal derecho subjetivo privado. Por el contrario, la acción puede definirse como el derecho a obtener una determinada tutela, definición que según DE LA OLIVA-FERNÁNDEZ, tiene la gran ventaja de que revela con claridad la estrecha unión entre el derecho material y el derecho procesal, puesto que sin un derecho material que le sirva de fundamento, la acción no existe. La acción es la manera de instrumentar procesalmente un derecho sustantivo, pero el derecho sustantivo a una prestación, por sí solo, no es objeto del proceso. Para la defensa procedimental de un derecho es necesaria la concurrencia de otros elementos como el interés o la legitimación, de manera que derecho sustantivo y acción son cosas distintas²⁰. Aunque también se puede afirmar que, desaparecida la posibilidad de accionar por la prescripción, el derecho sustantivo deviene inactivo y muere también.

Si se entiende que el objeto de la prescripción civil es una situación adjetiva como la acción, y como dice la mencionada resolución del TEAC de 25 de abril de 2000, la prescripción afecta a relaciones y situaciones jurídicas pero no delimita su contenido, se trataría de una figura de sesgo procedural o procesal. En la medida en que incide sobre situaciones adjetivas tiene efectos sobre el derecho subjetivo material tutelado, pero ello no obstaría a su carácter de institución evidentemente procesal.

¹⁸ A. GÉNOVA GALVÁN, «La prescripción tributaria», en *Civitas-REDF*, núm. 57, 1988. p. 51; E. BARRACHINA JUAN, «La interrupción de la prescripción tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 97, 1992, pp. 221-222; C. SÁNCHEZ RÁMIREZ, «La prescripción en el Derecho Tributario», en *Gaceta Fiscal*, núm. 90, 1991. p. 155, y L. CORRAL GUERRERO, «Comentario al artículo 66 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I, Madrid, EDERSA. 1982, p. 583.

¹⁹ F. CARNELUTTI, *Lezioni di Diritto Processuale Civile*, Padova, Cedam, 1933, pp. 116 y ss.

²⁰ A. DE LA OLIVA y M. A. FERNÁNDEZ, *Lecciones de Derecho Procesal*, II, 2.^a ed., Barcelona, PPU, 1984, p. 13.

Como recuerda PANTALEÓN PRIETO²¹, es finalidad de la prescripción prevista en el Código Civil determinar la desaparición de las posibilidades de alegar o invocar situaciones jurídicas por el transcurso del tiempo en el cual se verifique una inactividad²². Es decir, consiste en la pérdida de los instrumentos procesales para hacer valer el derecho. Si quien se ve perjudicado por la prescripción se ve privado de una facultad de alegar o invocar, quien se beneficia de la misma está facultado a esgrimir una *excepción procesal*.

Así es como se viene construyendo la prescripción en el Derecho privado. Fijando como objeto de la misma, pretensiones procesales y, en segundo término, extendiendo su efecto al derecho subjetivo, del que también se predica la posibilidad de que pueda prescribir. La redefinición del derecho subjetivo como «interés protegido»²³, se convierte en claro exponente de su disponibilidad, en el marco del ordenamiento civil caracterizado por reglas de autonomía de la voluntad. En el Derecho privado las posiciones jurídicas que tutelan intereses privados son esencialmente disponibles porque el sujeto puede legítimamente decidir no realizar su interés. Y esas posiciones serían los cauces para hacer efectivo el derecho subjetivo, esto es, las acciones y pretensiones. Los párrafos 194 y siguientes del *Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)* insisten en que el objeto de la prescripción son las pretensiones (*Anspruch*)²⁴ y, en su caso, excepciones procesales²⁵.

De todo ello puede concluirse que en el Derecho privado, la prescripción es una consecuencia lógica de la mencionada disponibilidad de las posiciones jurídicas que tutelan intereses privados. Ello se traduce en dos consecuencias muy claras.

Por un lado, al ser los derechos que prescriben en el Derecho civil esencialmente disponibles, en última instancia, la figura de la prescripción se sustenta en una presunción de abandono de dichos derechos por su no ejercicio²⁶. Por otro lado, esa presunción de abandono se vincula a la necesidad de proteger la objetiva y razonable confianza que el silencio en la relación ha creado en la otra parte²⁷.

²¹ F. PANTALEÓN PRIETO, «Prescripción», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, Madrid, Civitas, 1995, p. 5008.

²² F. S. GENTILE, *Prescrizione estintiva e decadenza*, Roma, Jandi Sapi Editore, 1964, p. 22; R. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGrawHill, 1999, p. 51.

²³ J. DABIN, *El Derecho subjetivo*, trad., de F. J., Osset, Madrid, ERDP, 1955, pp. 70 a 90.

²⁴ Dispone el párrafo 194 del BGB, *Das Recht, von einem anderen ein Tun oder Unterlassen zu verlangen (Anspruch), unterliegt der Verjährung*.

²⁵ F. PANTALEÓN PRIETO, «Prescripción», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, op. cit., p. 5008.

²⁶ Sentencia del TS de 25 de septiembre de 1950 (RJ 1950, 1406).

²⁷ L. DIEZ PICAZO, *La prescripción en el Código Civil*, Barcelona, Bosch, 1964, p. 56.

Atendiendo a estas dos circunstancias puramente subjetivas e individuales la norma objetiva habilita lo que puede definirse como una sanción al *no ejercicio* o a la inactividad en el recurso a los cauces de protección que prevé el orden jurídico. Se trataría de un concepto de sanción en el sentido de una consecuencia que deriva de un comportamiento, y que se traduciría en una especie de presunción de abandono del derecho de crédito: abandono que el ordenamiento acepta y ampara dada la disponibilidad de los derechos en el orden privado.

Así pues, el ámbito civil uno de los fundamentos en que se basa la prescripción es, como recuerda MANRESA, la presunción de abandono o renuncia por inacción del titular²⁸. Siendo el abandono consecuencia lícita de la disponibilidad, la propia prescripción viene a ser una consecuencia prevista por el ordenamiento jurídico, que el particular, en la gestión de sus intereses privados, asume como posible. Y es una expresión de la legítima opción por la inactividad de los particulares, en el marco de la disponibilidad de los derechos subjetivos privados. Ello pone de manifiesto la posibilidad de no ejercicio de un interés mediante la inactividad, porque la inactividad misma es expresión de esa disponibilidad. El tiempo, como dice CABALLERO SÁNCHEZ, será la medida de dicha inactividad, pues por exigencias de seguridad jurídica, la inactividad debe tasarse marcando períodos concretos²⁹. Y verificada tal inactividad, se pierden las posibilidades de su defensa e invocación procesal, siendo esta perdida la consecuencia sancionatoria prevista por el ordenamiento.

Dicho esto, no será necesario insistir mucho en que una figura como la prescripción civil, basada en la tutela de intereses privados y en la disponibilidad de los derechos subjetivos que se sustentan en los mismos, no es automáticamente trasladable a un sector del ordenamiento integrado por normas que articulan transferencias de riqueza de los particulares a los entes públicos, se fundamenta en el interés público de obtener los medios económicos que tales entes públicos necesitan³⁰. La fuerte presencia del principio de legalidad y la indisponibilidad del tributo, son, por lo demás, signos distintivos del orden tributario³¹.

²⁸ J. M. MANRESA Y NAVARRO, *Comentarios al Código Civil Español*, t. XII, Madrid, Revista de Legislación, 1907, p. 887.

²⁹ R. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, op. cit., p. 52. En palabras de J. M. ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, «El Derecho y el sentido del tiempo», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 455, 2000, p. 1. Añade este mismo autor que «... siguiendo a Heidegger, se puede decir que también para el derecho las cosas son en el tiempo, en su tiempo. Siendo necesario que los poderes públicos den a los ciudadanos una respuesta en tiempo oportuno», p. 2.

³⁰ E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1985, p. 71.

³¹ Como dice R. CALVO ORTEGA, «el interés público supone no solamente realizar el contenido de la norma jurídica sino realizarlo de la forma establecida por la norma». La norma

Desde esta perspectiva, tanto la LGT de 2003, como la derogada Ley Codificadora de 1963, contienen elementos que nos llevan a inducir que prescripción civil y prescripción tributaria no son institutos identificables.

4. OBJETO Y CONTENIDO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA. SU CARÁCTER SUSTANCIAL Y NO PROCEDIMENTAL

Teniendo en cuenta la condición de categorías de teoría general del Derecho que se suele atribuir a las figuras de Derecho civil, parece que la prescripción como categoría jurídica puede ser trasladada al Derecho tributario. No obstante, toda figura acuñada en la Teoría del Derecho, antes de ser transplantada automáticamente al Derecho tributario, debe contrastarse con las peculiaridades de esta rama y, en lo que aquí interesa, debe referirse a las posiciones subjetivas que pueden surgir en la aplicación del tributo.

Desde los postulados de la Teoría General del Derecho puede constituir el objeto de la prescripción cualquier posición subjetiva. Y la inactividad durante el tiempo marcado provoca la pérdida de la situación jurídica que se disfrutaba³². En concreto, pueden ser objeto de prescripción, pretensiones que pueden surgir de relaciones jurídico-obligacionales, y, sobre todo, aquéllas que pueden tener su base en un derecho de crédito. De manera que la prescripción (como posibilidad de excepcionar frente al no uso del crédito) se erige como una forma de extinción del contenido de ese crédito y, por tanto, como una forma de extinción del crédito mismo, en la medida en que, como dijimos, las reglas de la prescripción no se integran en las disposiciones sustantivas, pero trasladan sus efectos a las mismas. Así lo manifiesta la jurisprudencia respecto a la prescripción tributaria. Por ejemplo, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de noviembre de 2004. Y para las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1999³³ y 1 de abril de 2000³⁴, la prescripción supone que el transcurso del plazo de tiempo priva a la Administración de su derecho, si se considera que estamos ante una prescripción, o de la posibilidad de ejercer su potestad, si de una caducidad se trata.

tributaria responde así a un modelo normativo que se ha de «realizar por la Administración Tributaria sujetándose a los esquemas de la ley, lo que en última instancia es lo que justifica invocar el interés público como fundamento de la indisponibilidad. «L’interesse legittimo in materia tributaria», *Giurisprudenza delle Imposte*, núm. 4, 1968, p. 855.

³² F. PANTALEÓN PRIETO, «Prescripción» en *Enciclopedia Jurídica Básica*, op. cit., p. 5008.

³³ *RJ* 1999, 2532.

³⁴ *RJ* 2000, 2827.

Ahora bien, esta forma de conceptualizar la prescripción aparece fuertemente condicionada por el componente de interés público presente. La base del concepto de prescripción en el Derecho privado es la existencia de un interés privado disponible, que es expresión de la voluntad propia del titular del mismo. En tanto la ley articula intereses a través de la asignación de derechos y potestades, la disponibilidad se traduce en el no ejercicio voluntario de estos derechos y potestades. Pero cuando las posiciones jurídicas son definidas por la ley (y así ocurre, con todas las que corresponden a la Administración, que según el art. 103.1 de la Constitución, actúa con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho) y, en tanto la ley se apoya en la voluntad general de la que deriva su fuerza de obligar en todo Estado democrático sobre la base del principio de la mayoría y la razonabilidad del mandato, las consideraciones en torno a la prescripción deben ser completamente distintas. Y ello por la presencia de intereses públicos en juego.

La actuación de la Administración tributaria no puede sustraerse de la evidencia de que el Derecho tributario pertenece al Derecho público, al ser un sector del ordenamiento que regula relaciones en las que interviene un ente público. Los entes públicos, a la hora de actuar en el ámbito tributario, carecen de intereses privativos y operan, exclusivamente, como gestores de intereses públicos de carácter fiscal. No obstante, el hecho de que el interés de la Administración sea un interés público definido en las normas, presupone su singularización como centro de imputación de intereses, siendo posible referirle un «interés recaudatorio propio».

El interés público de carácter fiscal no es más que una expresión del interés común o general. La idea de interés general es confusa y polisémica pero, en cualquier caso, hay que admitir que se funda en la voluntad general inspiradora de la ley, la cual tiene como fin político ocuparse de la dirección unitaria del conjunto de la sociedad. Obviamente el interés fiscal³⁵ será diferente de los intereses que se tutelan en el Derecho civil. En este orden jurídico se acogen voluntades privadas — a ello responde el principio de «autonomía de la voluntad» propio de las leyes de Derecho privado — mientras que en las que se fundamentan en la voluntad general se imponen conductas imperativas a partir de un supuesto «interés general». En las normas de Derecho público, su imperatividad encarna la voluntad general y hace prevalecer un interés público, al que se someten particular y Administración.

³⁵ Sobre la evolución del concepto de *interpretación eocnómica* en la doctrina alemana, *vid.* M. LEHNER, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm», en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1995, pp. 237 a 240.

La existencia de un elemento de interés público condicionará el efecto de extinción de la posición jurídica sobre el que opera la prescripción. Si hay un componente reducido de interés público, como ocurre en la figura de la prescripción del Derecho civil, o tal interés público no está presente, el efecto extintivo de la acción del acreedor estará también sujeto a reglas de disponibilidad, traduciéndose en la posibilidad de excepcionar frente al no uso del crédito³⁶. Si hay un predominante componente de interés público, el efecto extintivo de la prescripción será inapelable y radical. No sólo supondrá que la prescripción se aplique de oficio, sino que la proyección de los efectos de la prescripción se trasladará de modo inmediato a lo sustancial. Los efectos de la prescripción no afectarán de modo mediato, a través de la pérdida de los instrumentos procesales, a la existencia material de los derechos y demás situaciones prescritas, sino que incidirán de modo directo en dicha existencia³⁷.

En suma, la concurrencia de un componente de interés público, *objetiviza* la eficacia de la prescripción, convirtiéndola en una causa de extinción de una obligación de Derecho público como la obligación tributaria. Y, precisamente por ello, la prescripción puede ser invocada entre las causas tasadas que cabe oponer a la providencia de apremio [art. 167.3.a) de la LGT].

Lo dicho es necesario ponerlo en relación con el régimen de la prescripción en la LGT de 2003, y, en concreto, con su ubicación sistemática. La Ley 58/2003 sitúa el régimen jurídico de la prescripción en el Título II dedicado a la deuda tributaria, y, en concreto, lo incluye dentro de las causas de extinción de la misma. Por tanto, por su localización sistemática, la LGT de 2003 atribuye a la prescripción la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria.

Siendo el efecto de la prescripción en Derecho tributario la extinción de la obligación tributaria, parecería lógico entender que la obligación tributaria es el objeto de la prescripción. Pero, en este caso concreto, el efecto extintivo de la prescripción se proyecta sobre una realidad —la obligación— que sólo puede activarse a través de ciertas facultades o potestades funcionales atribuidas por la Ley a la Administración. De ahí que el hecho de que el efecto de la prescripción tributaria sea la extinción de la obligación no quiere decir que ésta sea el objeto de la prescripción, como por aplicación de la teoría de la *actio nata* se venía defendiendo, ya que la extinción de la obligación tributaria va ligada en este caso a la inactividad o al no uso de ciertas facultades o potestades.

³⁶ M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento Tributario Español*, t. I, Madrid, Civitas, 1977, p. 463.

³⁷ R. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, op. cit., p. 52.

La LGT, tradicionalmente, desdobra el *agere licere* o capacidad de obrar de la Administración tributaria en una acción para liquidar la deuda tributaria y un derecho de cobro que parte de la acción ya liquidada. Así ocurría ya en el texto de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que en su art. 64 refería la prescripción al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y a la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. El art. 66 de la Ley 58/2003, que fue objeto de nueva redacción por el art. 20.dos, de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, reitera la misma redacción, con la única salvedad de que se hace referencia al derecho para exigir el pago de las deudas tributarias *liquidadas y autoliquidadas*.

Por tanto, la Ley General Tributaria habla de *derechos y acciones* como objeto de prescripción, lo que tiene un claro precedente en el art. 1.930 del Código Civil, según el cual se extinguen por prescripción «los derechos y las acciones, de cualquier clase que sean». La Ley tributaria, como se ve, efectúa un traslado automático al Derecho tributario de conceptos contenidos en el Código Civil, aunque este traslado suscite reparos.

El reparo más sólido es, sin duda, el que se refiere a que la posición de la Administración en la aplicación del tributo no se definiría a partir de la existencia de derechos subjetivos ejercitables mediante acciones, de manera que la Administración fiscal no tendría un derecho a cobrar, ni una acción para impetrar la tutela de ese derecho oponible a los deberes de los particulares. La posición jurídica de la Administración se definiría a partir de la existencia de potestades, integradas en el cauce formal de una diversidad de procedimientos administrativos. La potestad es una situación subjetiva activa de la Administración, situada frente a deberes específicos de los particulares consistentes en prestaciones de dar o hacer, y circunscrita a lo que MICELI denominaba *potestad de imposición* o potestad concreta. Su contenido sería la aplicación de las normas tributarias, generales y abstractas, a cada caso concreto³⁸. Las potestades administrativas que ostentaría la Administración responden a la idea de potestades fiduciarias que se descomponen a través de facultades³⁹, y a través de las cuales la ley atribuye el ejercicio de un poder-deber para la obtención de fines que no son propios del titular de la potestad, sino atribuidos por la ley al ente público para la consecución de sus fines. Sólo en un sentido muy amplio, la Administración tributaria dispone de una acción para liquidar porque las facultades

³⁸ G. A. MICELI, «Appunti di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario», *Scuola Centrale Tributaria*, Roma, E. Vanoni, 1966, pp. 15 a 17. En la misma línea de pensamiento, *vid.* A. FANTOZZI, *La solidarietà nel Diritto Tributario*, cap. III, Torino, Utet, 1968.

³⁹ CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento Tributario Español*, *op. cit.*, p. 463.

liquidatorias forman parte de una potestad funcional de comprobación y liquidación, derivada de su obligación de aplicar la ley y de su privilegio de concretar el contenido de la obligación tributaria.

Sin duda alguna, ha sido SANTI ROMANO el autor clave en la maduración del concepto jurídico de potestad. Aunque nos referiremos con posterioridad a su tesis acerca de la oposición entre potestad y derecho subjetivo, digamos que para ROMANO las potestades son «el conjunto de acciones desarrolladas por la Administración que se presentan como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido». Precisamente por ser un conjunto de acciones atribuidas legalmente, la potestad, como tal, no prescribe.

Por ello, y aunque aparente paradójico, en el ámbito tributario es necesario superar el sesgo civilista que se atribuye a la prescripción como instrumento de raigambre procesal. Ciento es que la LGT habla de derechos y acciones como objeto de prescripción, inspirada en el mencionado contenido del art. 1.930 del Código Civil. Pero del régimen jurídico de la prescripción contenido en la LGT se puede desprender otra visión de la misma. Por ejemplo, la extensión de la aplicación de oficio de la prescripción incluso a las deudas pagadas 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 pone de manifiesto, como señaló FALCÓN Y TELLA, su «fundamento objetivo»⁴⁰. Ello supone un claro alejamiento de la versión de la prescripción en el Derecho privado, ya que en el ámbito civil la prescripción no es más que la expresión de la disponibilidad de un derecho, o del interés privado que lo fundamenta.

El Tribunal Supremo (TS) ha venido proclamando, desde hace tiempo, el efecto extintivo automático de la prescripción tributaria. Así, en sus Sentencias de 20 de marzo de 1999 (*RJ* 1999, 2532) y 1 de abril de 2000 (*RJ* 2000, 2827), el TS, aun cuando no se pronuncia de forma taxativa sobre si se trata de una verdadera prescripción o de una caducidad encubierta, afirma que, sea cual sea la naturaleza jurídica, «el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, conduce a la extinción de dicha deuda de forma automática, apreciable de oficio...». La Sentencia de 1 de abril de 2000 es mucho más determinante, al afirmar el mero transcurso del plazo fijado en la ley «privá a la Administración de su derecho —si se considera que estamos ante una prescripción— o de su potestad —si de caducidad—, para fijar la deuda tributaria, de suerte que el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, conduce a la extinción de dicha deuda de forma automá-

⁴⁰ FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1992, p. 177.

tica, apreciable de oficio, no pudiendo enervarse tal automatismo con ninguna consideración distinta a la de la interrupción o suspensión, en la forma prevista en la del plazo correspondiente». Ello supone una consagración de la consideración objetiva de la prescripción.

A ese fundamento objetivo se refiere, por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Madrid de 13 de enero de 1994⁴¹, al negar que a través de la prescripción tributaria se busque el *beneficio de un sujeto*, a diferencia de lo que ocurriría en la prescripción civil⁴². Es por eso que, en el ámbito privado, quien invoca la prescripción tiene la carga de alegarla procesalmente vía excepción. Ello supone una diferencia de grado respecto a la prescripción tributaria que se aplica de oficio y donde lo que se extingue es la deuda, esto es, el contenido positivo de la obligación tributaria. Por el contrario, la prescripción privada extingue *acciones* de los acreedores que pudiendo haber sido ejercitadas no lo han sido, pero no relaciones jurídicas sustanciales⁴³.

Con carácter general, el efecto extintivo automático de la obligación tributaria que provoca la prescripción debe conllevar la correlativa extinción del crédito, no siendo posible admitir que lo que se extingue es la acción para exigir el pago, aunque el crédito pueda, teóricamente, mantenerse subsistente. Se trata de una matización de gran importancia en lo concerniente a la admisión de la renuncia a la prescripción ganada. Aunque volveremos sobre el tema, baste ahora con adelantar que el TS en su emblemática Sentencia de 8 febrero 2002⁴⁴ (aunque referida al Reglamento General de Recaudación aprobado por RD 684/1990, de 20 de diciembre) rechazó la renuncia a la prescripción ganada ya que «en esta cuestión concreta, difieren la prescripción tributaria y la prescripción civil». Además, tal renuncia no sería posible en tanto el crédito no subsistiría y no sería factible hablar de pago válido, pues no se puede pagar lo que legalmente está extinguido⁴⁵.

De lo que se trata, en suma, es de superar una visión de la prescripción de la obligación como prescripción de un derecho de crédito (lado activo de una obligación) o de la acción para hacer efectivo ese derecho, aunque éstos sean los términos que utilice la LGT de 2003,

⁴¹ JT 1994, 50.

⁴² No obstante, ésta no ha sido una postura uniforme pues nos podemos encontrar con resoluciones del TS, en las que el Alto Tribunal opta decididamente por hablar de beneficiado o favorecido por la prescripción; así la sentencia del TS de 16 de marzo de 1996 (RJ 1996, 2658). *Vid.*, sobre el tema, M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Cuadernos de jurisprudencia Tributaria, Pamplona, Aranzadi, 2001, p. 19.

⁴³ L. DÍEZ-PICAZO, *La prescripción en el Código Civil*, Barcelona, Bosch, 1964, p. 37.

⁴⁴ RJ 2002, 2242.

⁴⁵ La Sentencia de la AN de 7 de julio de 1999 (JT 1999, 1848), ya diferenciaba entre la obligación tributaria y la acción para exigir el pago. *Vid.* M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Valladolid. Lex Nova. 1990. p. 35.

a favor de una concepción según la cual la prescripción es la consecuencia de la inactividad de la Administración en el ejercicio de las distintas facultades de que dispone para hacer efectiva la obligación tributaria⁴⁶. Por lo que el objeto de la prescripción serán, efectivamente, esas facultades, aunque su no ejercicio lleve a la extinción de la obligación. En tal sentido, la prescripción no es más que uno de los múltiples efectos, quizás el más importante, que la ley establece para sancionar la inactividad de la Administración, con la ventaja añadida para la Administración de que es susceptible de ser interrumpido, sin que actualmente la legislación vigente prevea la suspensión de la interrupción de la prescripción.

De ahí la dualidad de prescripciones, que la LGT de 2003 conserva, diferenciando entre la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción de la acción para recaudar [arts. 66.a) y b)]. No se menciona expresamente que lo que prescribe sea la obligación. Sólo respecto a los responsables se dice en el art. 67.2 que lo que prescribe *desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal*, es el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios. A esta dualidad se refirió de modo muy claro la Sentencia de la AN de 7 de julio de 1999⁴⁷, según la cual existe una clara independencia entre la prescripción para el ejercicio de las acciones para la liquidación de la deuda, por un lado, y para su exigencia o recaudación, por otro.

En la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo, ha sido sin duda la Sentencia de 18 de junio de 2004⁴⁸, la que ha insistido con más énfasis en el objeto de la prescripción tributaria, partiendo de destacar sus diferencias con la prescripción civil. Esas diferencias justifican la dualidad de objetos de prescripción, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por un lado y la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, por otro. Para la sentencia «ambas son conceptual y operativamente distintas, si bien se hallan estrechamente relacionadas».

Esa dualidad, supone diferenciar, por un lado, una prescripción del cobro de la deuda, donde la prescripción jugaría de manera clara su papel de instrumento orientado a la extinción de una obligación con contenido económico. Y por otro, la singularidad de la prescripción del

⁴⁶ La obligación es, como recuerda HERNÁNDEZ GIL, un «deber de conducta hacia otros», deber que es lo que, precisamente, integra su contenido. El hecho de que la obligación se caracterice por tener un destinatario concreto, da al término unas connotaciones individualistas que no se cohonestan muy bien con su función de institución al servicio del interés público; A. HERNÁNDEZ GIL, *Derecho de obligaciones*, Madrid, CEURA, 1983, p. 64.

⁴⁷ JT 1999, 1848.

⁴⁸ RJ 2004/5937.

derecho a liquidar, que es una peculiaridad propia del tributo, como lo es del conjunto de las obligaciones *ex lege*, ya que en las mismas, y como destaca el propio Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 18 de junio de 2004, «el acreedor, en este caso la Administración General del Estado, no conoce inicialmente la cuantía de la deuda tributaria, porque ésta no ha nacido de un acto o contrato previo entre ella y otra parte, como ocurre en la prescripción civil, sino que, realizado el hecho imponible, la Ley conecta al mismo, el nacimiento de la obligación tributaria que se deduce de las normas y términos de la Ley, razón por la cual la Administración General del Estado tiene el derecho a comprobar la declaración autoliquidación y a determinar la cuantía de la deuda tributaria, o a investigar y hacer igual determinación, si el sujeto pasivo no ha presentado la correspondiente declaración autoliquidada».

Ésta es una facultad específica de un determinado tipo de obligación, entre la que se incluye la obligación tributaria. En la prescripción del tributo la facultad de liquidar, unida a la facultad de comprobación, constituye una actividad esencial de la Administración, probablemente la más importante de las que actualmente desarrolla el Fisco, teniendo en cuenta el papel de *policía fiscal* que hoy en día tiene la Administración tributaria en los modernos procedimientos de gestión⁴⁹.

Y sobre todo, la prescripción de la facultad de liquidar, en la medida en que la liquidación es consecuencia del ejercicio de un procedimiento de comprobación, tiene un papel fundamental en la articulación de las consecuencias del tiempo en el ejercicio de las funciones administrativo-tributarias. Sirve para fijar el instante en que la autoliquidación, que incluye una cuantificación provisional de la deuda a cargo del obligado tributario, determina definitivamente el importe del tributo.

Sin adelantar por ahora las consideraciones de seguridad jurídica que efectuaremos a continuación, conviene recordar que la gestión de los tributos mediante autoliquidación supone el avance más considerable en la aplicación de los tributos en los sistemas fiscales modernos⁵⁰. En efecto; la importancia en los modernos sistemas tributarios de los impuestos de incidencia masiva hace de las obligaciones de colaboración de los obligados tributarios un elemento cardinal de la gestión tributaria. Quien aplica e interpreta la norma y realiza una primera cuantificación del tributo, acompañada del correspondiente ingreso, es el contribuyente a través de la presentación de la autoliquidación. A la Administración se le reserva la función consistente en verificar el cumplimiento correcto de

⁴⁹ G. CASADO OLLERO, «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *HPE*, núm. 68, 1981, pp. 151. R. LUPI, ha denominado fiscalidad basada en el *adempimento voluntario* propio de una «fiscalidad de masas»; *Diritto Tributario*, Parte Generale, 2.^a ed., Milano, Giuffrè Editore, 1994, pp. 131 y ss.

⁵⁰ H. TAVEIRA TORRES, «Interpretación económica, extensiva, finalista o analógica del Derecho Tributario», *op. cit.*, p. 366.

las obligaciones por medio de las autoliquidaciones y en su caso imponer sanciones. Pero esta función de control no se lleva a cabo respecto a todos los contribuyentes, sino que es una fiscalización puramente aleatoria. Por ello, la autoliquidación puede ser comprobada pero es también frecuentemente la técnica para allegar recursos de forma definitiva a la Hacienda Pública. Ello supone en la práctica —y así ocurre en la mayoría de los casos— que la aplicación del tributo se consuma con la sola intervención del contribuyente, ya que con mucha frecuencia las autoliquidaciones no se comprueban en el plazo en que prescribe el derecho a liquidar.

Cierto es que se ha discutido mucho sobre la naturaleza de la autoliquidación. Se le ha atribuido la de un acto tácito de la Administración que se verificaría en el instante en que son recibidas por el órgano competente⁵¹, de manera en que si no hay comprobación estaríamos ante una liquidación por silencio⁵², que daría lugar, como dice GUTIÉRREZ DEL ALAMO, a una adhesión de la Administración al parecer del contribuyente reflejado en la declaración-liquidación⁵³. Pero, lo cierto es que la prescripción de la facultad de liquidar juega a día de hoy el rol de fijar el límite temporal para la conversión del importe de la autoliquidación en cuantía definitiva del tributo. Ello no tiene nada que ver con el efecto de extinción de una obligación pecuniaria (menos aún con la visión iusprivatística de la pérdida de una acción) y sí con la peculiar forma de gestión actual de aquellos tributos de incidencia masiva.

5. CUESTIONES DE CONSTITUCIONALIDAD Y LEGALIDAD DE LA PRESCRIPCIÓN

No cabe la menor duda de que el fundamento jurídico de la prescripción es la seguridad jurídica.

La seguridad jurídica es un principio universal que afecta a todos los ámbitos del Derecho y al que, en nuestro ordenamiento jurídico,

⁵¹ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 7.^a ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1989, p. 269; G. A. MICHELI, *Corso di Diritto Tributario*, 2.^a ed., Torino, UTET, 1974, p. 197.

⁵² Aunque algún sector doctrinal defendió que la autoliquidación no comprobada podría tener naturaleza de «acto liquidatorio presunto», es el caso del SEMINARIO DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO, *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 3.^º, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, 1975, p. 133. También J. GUTIÉRREZ DEL ALAMO Y MAHOU, «Naturaleza jurídica de la autoliquidación», *RDFHP*, núm. 95, p. 571. Por su parte, J. R. RUIZ GARCÍA, califica esta opinión de «construcción artificial», *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Madrid, Civitas, 1987, p. 295. Para M. T. FERNÁNDEZ PAVES, «a pesar de los argumentos esgrimidos en favor de esta tesis en cualquiera de las dos modalidades posibles... los puntos que la rebaten son muchos más y de importancia decisiva», de entre los que destaca que el acto de declaración es, por definición un acto de gravamen, *La autoliquidación tributaria*, Madrid, Marcial Pons-IEF, 1995, p. 116.

⁵³ J. GUTIÉRREZ DEL ALAMO, «Naturaleza jurídica de la autoliquidación», *op. cit.*, p. 571.