



# Universidad de Valladolid

---

Grado en Derecho

## La prescripción del derecho de la Administración Tributaria a comprobar, a liquidar y a exigir el pago de la deuda tributaria

Presentado por:

**Inés Maldonado Marcos**

Tutelado por:

Marta Villarín Lagos

*Valladolid, febrero de 2020*

## ÍNDICE

1. Introducción.....	5
2. Concepto, naturaleza y fundamento de la prescripción tributaria .....	6
2.1 Diferencias con la prescripción civil .....	6
2.2 Diferencia con la caducidad .....	11
2.3 Fundamento de la prescripción de los derechos de la Administración tributaria..	18
3. Prescripción de los derechos de la Administración Tributaria.....	21
3.1 Derechos de la Administración Tributaria prescriptibles.....	21
3.2 Plazo de prescripción de los derechos de la Administración tributaria .....	32
4. Cómputo del plazo de prescripción .....	32
4.1 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria.....	33
4.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de deudas tributarias liquidados o autoliquidadas .....	35
4.3 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a iniciar determinados procedimientos para comprobar e investigar .....	38
5. Interrupción del cómputo del plazo de prescripción.....	38
5.1 Interrupción de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria ...	40
5.2 Interrupción de la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria.....	47
5.3 Interrupción de la prescripción del derecho a comprobar e investigar .....	48
6. Efectos de la prescripción .....	50
7. Conclusiones.....	53

## **Resumen**

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde su redacción original, ha venido distinguiendo, en su artículo 66, entre cuatro derechos diferentes a efectos de prescripción: dos correspondientes a los obligados tributarios y dos a la Administración tributaria. En lo concerniente a este trabajo nos interesan los apartados a) y b) del artículo 66 LGT, los cuales recogen respectivamente el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y el derecho a exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas. Dichos derechos disponen de sus propias reglas de cómputo de plazo y causas de interrupción de la prescripción, contenidas en los artículos 67 y 68 LGT.

Será objeto de análisis en este trabajo, además, la prescripción de un tercer derecho de la Administración tributaria reconocido tras la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. La referida Ley incorporó un nuevo artículo, el 66 bis, que regula expresamente a efectos de la prescripción otro derecho diferente, el derecho de la Administración a comprobar e investigar cualquier elemento de la obligación tributaria. Con ello, se puso fin a la controversia sobre las facultades revisoras de la Inspección de las obligaciones tributarias correspondientes a ejercicios prescritos. Se analizarán también las reglas establecidas respecto a la prescripción de este derecho a comprobar e investigar de la Administración tributaria.

## **Abstract**

Law 58/2003, of December 17, General Tax, since its original wording, has been distinguishing, in article 66, between four different rights for the purpose of prescription: two corresponding to the taxpayers and two to the tax Administration. With regard to this work we are interested in sections a) and b) of article 66 LGT, which respectively contain the right of the Administration to determine the tax debt by means of timely settlement, and the right to demand payment of debts liquidated and self-liquidated. These rights have their own rules for counting the term and causes of interruption, contained in articles 67 and 68 LGT.

In addition, it will be analyzed in this work, the prescription of a third tax administration right, recognized after the LGT reform carried out by Law 34/2015, of September 21. The aforementioned reform of the law incorporated a new article, 66 bis, which expressly regulates for the purpose of the prescription another different right, the right of the Administration to verify and investigate any element of the tax obligation. With this, the controversy over their view powers of the tax obligations Inspectorate corresponding to prescribed fiscal periods was ended. The rules established regarding the prescription the right of the tax Administration to verify and investigate will also be analyzed.

## **ABREVIATURAS Y SIGLAS**

AN Audiencia Nacional

CC Código Civil

CE Constitución Española

LGT Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LPAC/LPACAP Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

STS Sentencia Tribunal Supremo

STSJ Sentencia Tribunal Superior de Justicia

TEAC Tribunal Económico-Administrativo Central

## 1. Introducción

Como punto de partida, he elegido este tema como trabajo de fin de grado por el interés que suscita, ya que considero que la prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar, a liquidar y a exigir el pago presenta suficientes cuestiones merecedoras de una mayor atención o análisis.

Respecto de la metodología, señalar que en este trabajo se ha realizado un estudio predominantemente teórico, descriptivo y documental en relación con la normativa reguladora de la materia elegida.

Desde la perspectiva normativa, el análisis normativo aborda el estudio de la prescripción tributaria a través de la elección y manejo directo de las normas jurídicas, así como de la interpretación realizada por la doctrina y la jurisprudencia, utilizando para su conocimiento fuentes bibliográficas como libros y revistas. La normativa seleccionada sigue un criterio histórico, al tener en cuenta normativa reguladora de la prescripción tributaria ya derogada pero pertinente para encuadrar la figura de la prescripción históricamente, y un criterio de actualidad, al tomarse en consideración una nueva norma que introduce cambios relevantes sobre la materia.

En otro orden de cosas, la prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad consiste en modular el efecto del transcurso del tiempo sobre la inactividad de quien tiene la facultad de ejercitar un derecho y no lo hace.

Su fundamento se encuentra en el principio de seguridad jurídica, ya que las pretensiones deben de llevarse a cabo en un periodo de tiempo razonable, de forma que, se limita que cualquier sujeto de derecho pueda quedar indefinidamente a expensas de la actuación de otro.

La prescripción opera en aquellas situaciones en las que existe un vínculo entre dos sujetos, y que se resuelve en virtud de una acción o pretensión de uno respecto a otro. Por tanto, la prescripción, desde el punto de vista tributario, conlleva una relación con diversos vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo, lo que supondrá que se lleve a cabo un estudio separado de los efectos del paso del tiempo sobre los distintos vínculos jurídico-tributarios que lleven finalmente a la certeza de que transcurrido cierto periodo de tiempo la Administración no podrá requerir la deuda tributaria, con lo cual, supone un límite a sus potestades.

A partir de la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 surgió el debate sobre si la prescripción tributaria quedaba encuadrada en la prescripción civil, o si por el contrario se trataban de figuras diferenciadas e independientes. Esto hace que, necesariamente, el trabajo comience con el estudio de la prescripción como categoría general del Derecho y con el análisis de las posibles diferencias existentes entre la prescripción extintiva en el ámbito civil y la prescripción en el ámbito tributario para, después, centrar el objeto del trabajo en las normas que regulan la prescripción en el Derecho tributario respecto a derechos de la Administración Tributaria, que se establecen en los artículos 66 a 70 de

la Ley General Tributaria, y en la interpretación que de ellas han hecho la propia Administración tributaria, los autores y los tribunales de justicia.

## **2. Concepto, naturaleza y fundamento de la prescripción tributaria**

La Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) regula el régimen jurídico de la prescripción tributaria en sus artículos 66,66 bis, 67, 68 y 69, en lo referente a la ordenación normativa de la prescripción del tributo, y en los artículos 189 y 190 el régimen de prescripción de las infracciones y sanciones. Se debe tener en cuenta que el artículo 58.3 LGT establece que las sanciones tributarias que puedan llegar a imponerse no formarán parte de la deuda, sin embargo, en relación con las normas que rigen el cobro de una sanción, la LGT trata a las sanciones como tributos, al establecer que la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

La reforma de la LGT a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, incorporó un nuevo artículo 66 bis que regula otro derecho a efectos de la prescripción, es decir, el derecho de la Administración a comprobar e investigar cualquier elemento de la obligación tributaria. Con la incorporación del artículo 66 bis a la LGT se pretende superar el debate doctrinal y jurisprudencial en relación con la posibilidad de que la Administración tributaria pueda comprobar obligaciones tributarias o liquidaciones de ejercicios prescritos que despliegan efectos sobre obligaciones tributarias o liquidaciones de ejercicios que no lo están. Cuestión esta que se analizará con más detalle más adelante.

No obstante, como ya se ha anunciado, antes de profundizar en el estudio de las citadas normas de la LGT respecto a la prescripción, parece conveniente dedicar algunas líneas a la prescripción en el ámbito civil, para tratar de encontrar si verdaderamente existen razones que justifique una regulación específica en normas tributarias de la prescripción aplicable en el ámbito tributario.

### **2.1 Diferencias con la prescripción civil**

En el Derecho, en general, y en el Derecho tributario en particular, el transcurso del tiempo tiene relevancia en el ámbito de los derechos y en el desarrollo de los procedimientos. De manera que, los derechos tienen que ejercitarse o reconocerse en un periodo de tiempo que la ley fija y, los procedimientos deben desarrollarse dentro de un plazo máximo que para cada uno de los cuales fija la ley.

La condición de categorías de teoría general del Derecho se suele atribuir a las figuras del Derecho Civil, por ello, aunque la prescripción como categoría jurídica puede ser trasladada al Derecho tributario, en un primer lugar es pertinente profundizar en el fundamento y objeto de la prescripción civil para después contrastarse con las peculiaridades y diferencias de la prescripción tributaria.

La prescripción puede definirse en virtud de la concurrencia de tres elementos definitorios sustanciales. En primer lugar, un transcurso temporal, en segundo lugar, una situación subjetiva de prescripción y, en tercer lugar, en una inactividad en el ejercicio de dicha situación subjetiva. De forma que la prescripción se caracteriza por el transcurso del tiempo y la falta de ejercicio de las posibilidades de acción derivadas de una situación jurídica.

La prescripción ha sido definida por la doctrina como la extinción del derecho, de un derecho subjetivo, por el silencio de la relación jurídica prolongado en el tiempo fijado en la ley. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de septiembre de 2002 (núm. recurso 6691/1997), define la prescripción en el ámbito tributario: *“La prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria o a pedir la devolución de ingresos debidos, significa que la Hacienda Pública, en el primer caso, o el contribuyente en el segundo, son titulares de un derecho subjetivo que, sin embargo, se extingue como consecuencia de su no ejercicio durante el plazo de cinco años (ahora cuatro), transcurridos los cuales tales derechos decaen, desaparecen; y ese plazo de cuatro o cinco años puede ser objeto de interrupciones y reanudaciones para cómputo total”*.

De manera que, la prescripción se produce por la falta de ejercicio de un derecho, lo que provoca la extinción de determinadas titularidades jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho durante un lapso de tiempo legalmente fijado.

En relación con la prescripción, desde la Teoría General del Derecho, puede constituir objeto de la prescripción cualquier posición subjetiva y, la inactividad durante el tiempo marcado provoca la pérdida de la situación jurídica que se disfrutaba<sup>1</sup>.

En el Código Civil, el objeto de la prescripción son las acciones que constituyen el poder jurídico para 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. Sin embargo, la acción puede definirse como el derecho a obtener una determinada tutela, siendo una manera de instrumentar procesalmente un derecho sustantivo.

La resolución del TEAC de 25 de abril de 2000, establece que la prescripción afecta a relaciones y situaciones jurídicas, pero no delimita su contenido, se trataría de una figura de carácter procedimental o procesal, en la medida en que consiste en la pérdida de los instrumentos procesales para hacer valer un derecho. De forma que, por un lado, en virtud de la prescripción hay quien se ve privado de una facultad de alegar o invocar,

---

<sup>1</sup> PANTALEÓN PRIETO F., “Prescripción” en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, Madrid, Civitas, 1995, pág. 5008.

y por otro, quien se beneficia de la misma está facultado para alegar una excepción procesal<sup>2</sup>.

La prescripción en el ámbito civil, en concreto la prescripción extintiva, se regula en el artículo 1930.2 según el cual “*Se extinguen (...) por la prescripción los derechos y las acciones, de cualquier clase que sean*”. El término prescripción se contempla en el Código Civil, y así en sus artículos 1.961 a 1.975 regula la prescripción extintiva como un concepto jurídico general del Derecho.

El art. 1.961 establece que “*las acciones prescriben por el mero lapso de tiempo fijado por la ley*”, recogiendo en el art. 1.973 la figura de la interrupción. Dicho precepto indica que 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.

La prescripción prevista en el Código Civil consiste en la pérdida de los instrumentos procesales para hacer valer el derecho, estableciéndose como objeto de la misma, pretensiones procesales y, en segundo término, extendiendo su efecto al derecho subjetivo. 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, es decir, las acciones y pretensiones.

En definitiva, en el Derecho privado, la prescripción es una consecuencia lógica de la disponibilidad de las posiciones jurídicas que tutelan intereses privados. De manera que, al ser los derechos que prescriben en el Derecho Civil esencialmente disponibles, la figura de la prescripción se basa en una presunción de abandono de dichos derechos por su no ejercicio<sup>3</sup>.

Tal 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 parte<sup>4</sup>.

La norma, en virtud de las circunstancias subjetivas e individuales, habilita lo que puede entenderse como una sanción al no ejercicio o a la inactividad en el recurso a los cauces de protección que prevé el ordenamiento jurídico. Dicha sanción debe entenderse en el sentido de una consecuencia que deriva de un comportamiento, y que sería una especie de presunción de abandono del derecho de crédito, abandono que el ordenamiento acepta y ampara en virtud de la disponibilidad de los derechos en el orden privado.

Por lo que, el ámbito civil uno de los fundamentos en que se basa la prescripción es la presunción de abandono o renuncia por inacción del titular, siendo el abandono consecuencia lícita de la disponibilidad. La propia prescripción viene a ser una

---

<sup>2</sup> PANTALEÓN PRIETO F., “Prescripción”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, Madrid, Civitas, 1995, pág. 5008.

<sup>3</sup> STS de 25 de septiembre de 1950 (RJ 1950, 1406).

<sup>4</sup> DIEZ PICAZO L., *La prescripción en el Código Civil*, Barcelona, Bosch, 1964, pág. 56.

consecuencia prevista en 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. El tiempo será la medida de tal inactividad, dado que dicha inactividad debe tasarse marcando periodos concretos por exigencias de seguridad jurídica, y una vez verificada, se pierden las posibilidades de defensa e invocación procesal, siendo esta pérdida la consecuencia sancionatoria prevista por el ordenamiento.

La figura de 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, lo cual se fundamenta en la necesidad de obtener los medios económicos que dichos entes públicos necesitan<sup>5</sup>. Además, la presencia del principio de legalidad y la indisponibilidad del tributo, son signos distintivos del orden tributario<sup>6</sup>.

En línea con lo señalado hasta ahora, el profesor C.LASARTE<sup>7</sup> indica una serie de requisitos para que opere la prescripción extintiva en el ámbito civil:

- Que el derecho sea prescriptible.
- Que no se ejercite el derecho pudiendo haberse hecho, es decir, que permanezca inactivo.
- Que transcurra el plazo señalado por la ley.
- Que el sujeto pasivo contra el cual se ejercite el derecho de forma extemporánea, alegue la prescripción producida y no haya renunciado.

Desde esta perspectiva se observa que, tanto la LGT de 2003, como la derogada Ley de 1963, contienen elementos definitorios que llevan a inducir que prescripción civil y prescripción tributaria no son institutos identificables. Las diferencias más reseñables son las que a continuación se exponen.

La primera es que se evidencia su diferencia con la prescripción tributaria ya que, para que la prescripción civil sea efectiva, es necesario que el sujeto pasivo la haga valer, al contrario de lo que sucede en la prescripción tributaria, que debe ser apreciada de oficio<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> SIMÓN ACOSTA E., *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1985, p.71.

<sup>6</sup> Como dice CALVO ORTEGA R., “el interés público supone no solamente realizar el contenido de la norma jurídica sino realizarlo de la forma establecida por la norma”. La norma 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.

<sup>7</sup> LASARTE C., *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Tecnos, Madrid, 18ª ed., 2012, pág. 102

<sup>8</sup> Ley General Tributaria, artículo 69.2: “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”.

En cuanto al cómputo del plazo de prescripción se inicia desde el momento en que el derecho pudo ejercitarse. Así lo establece el art. 1969 del Código Civil<sup>9</sup>, criterio que también ha recogido la Ley General Tributaria.

En relación con los actos que pueden producir la interrupción de la prescripción, el artículo 1973 del Código Civil establece que pueden ser de cualquier naturaleza, tanto el ejercicio judicial del derecho como el extrajudicial.

En el ámbito tributario los derechos subjetivos obedecen a intereses en beneficio de la colectividad y no al concreto interés subjetivo del sujeto pasivo, como sucede en el ámbito civil.

Otra diferencia entre la prescripción civil y la prescripción tributaria deriva de que en el ámbito tributario no cabe la renuncia a la prescripción, como sostiene el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de noviembre de 1998 (núm. recurso 7135/1992): *“Es cierto que esta Sala, en Sentencia de 1989 (las de 6 y 26 de junio) y en la de 1 de febrero de 1993, entre otras, se aceptó la posibilidad de la renuncia a la prescripción ganada en aplicación del ya citado artículo 1935 del Código Civil, pero esa doctrina ha sido modificada por las más recientes de 8 febrero 1995 y 14 febrero 1997 en las que partiendo de la sustancial diferenciación entre la prescripción civil y la tributaria, se niega la posibilidad de renuncia del contribuyente a la prescripción ganada, que ha de aplicarse de oficio, sin necesidad de que se invoque o excepciones por el sujeto pasivo, conforme al artículo 67 de la Ley General Tributaria.*

*En efecto –se añade ahora- la prescripción es una institución que, al servicio de la seguridad jurídica, impide que la desidia o la negligencia del acreedor prolongue indefinidamente la exigibilidad de una deuda, lo que en el campo del derecho privado concede al obligado la facultad de enervar la acción reclamatoria del crédito, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley, facultad que puede ejercitarse o no y por lo tanto renunciarse expresa o tácitamente.*

*Por el contrario en el área del Derecho Público el reconocimiento de la prescripción producida se configura como un deber de la Administración Tributaria, que no puede ser dispensado por la voluntad expresa del contribuyente y menos aún por la tácita, como reconoció la sentencia de instancia que debe ser confirmada”.*

La prescripción civil, desde su perspectiva extintiva, tiene su origen en una relación jurídica que nace de la voluntad de las partes, mientras que la prescripción tributaria se refiere a una obligación que nace de la ley, de manera que se trata de una obligación legal frente a la obligación civil de índole voluntario o contractual. Por ello, en la prescripción civil extintiva el titular del derecho subjetivo puede renunciar a su ejercicio, a diferencia de en la prescripción tributaria donde la Hacienda Pública no puede renunciar, sino que la falta de ejercicio de los órganos al servicio de la misma para la determinación de las deudas tributarias es una actitud negligente de los mismos como consecuencia de la cual el ordenamiento jurídico neutraliza el derecho con su

---

<sup>9</sup> Artículo 1969 Código Civil: *“El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse”.*

prescripción. Consecuentemente, se desprende que la prescripción civil ha de ser invocada por aquel que se beneficia del paso del tiempo prescriptivo, mientras que la prescripción tributaria se aplica de oficio.

En definitiva, como peculiaridades de la prescripción tributaria se pueden destacar dos:

- La Administración no puede renunciar a ejercitar sus funciones, entre ellas ejercitar los derechos necesarios para cobrar los créditos tributarios (art. 30.2 LGT), cosa que sí puede hacer un acreedor privado.
- La prescripción se aplica de oficio, a diferencia de como sucede en el Derecho privado. El Tribunal Supremo matiza la cuestión de la aplicación de oficio de la prescripción tributaria en diversas sentencias, entre ellas la sentencia de 13 de julio de 2017 (núm. recurso 2350/2016): *“A este respecto, debe recordarse que «este Tribunal Supremo ha matizado y precisado el alcance y extensión de la obligación de apreciar de oficio la prescripción, puesto que una extensión excesiva, como la contemplada en este caso, además de un abuso prohibido, pudiera incidir en el derecho de defensa, que también le asiste a la Administración». Lo que no dice nuestra doctrina sobre la aplicación de oficio de la prescripción «es que la misma sea aplicable, aun cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación» sentencia de esta Sala de 16 de mayo de 2013 (rec. cas. núm. 5114/2010), FD Segundo]”*.

De lo expuesto hasta ahora se desprende, por tanto, que ya antes de la entrada en vigor de la vigente Ley General Tributaria de 2003 se consideraba que existían importantes diferencias entre la prescripción extintiva en el ámbito civil y en el ámbito del Derecho público, en general, y el Derecho tributario en particular, lo que explica que la prescripción tributaria tenga su propia regulación en normas tributarias.

## **2.2 Diferencia con la caducidad**

Una vez confirmado que, efectivamente, existen razones suficientes para distinguir la prescripción civil de la prescripción tributaria que justifican la regulación propia de esta última, parece necesario también, como una cuestión previa al análisis de la prescripción objeto de este trabajo, tratar la diferencia entre prescripción y caducidad, pues con frecuencia se confunde. Y es necesario distinguir bien estos conceptos o figuras porque los efectos que provocan son distintos.

El transcurso del tiempo produce numerosos efectos jurídicos, bien por sí solo, bien con otras circunstancias. La adquisición o extinción de derechos son parte de estos efectos, los cuales tienen lugar a través de las figuras jurídicas de la prescripción y la caducidad.

El ordenamiento jurídico establece un plazo a lo largo del tiempo dentro del cual los derechos están activos y una vez discurrido el mismo dichos derechos se extinguen, por lo tanto, quedan sujetos a plazos de prescripción extintiva; también determina un plazo

máximo con respecto a la resolución de las actuaciones administrativas, instruidas de oficio, que finalizan con un acto favorable para el interesado o un acto de gravamen, entendiéndose que sobrepasado ese plazo, el procedimiento caduca. Por todo ello, el ejercicio y validez de los derechos queda sujeto a un plazo de prescripción extintiva y el desarrollo de los procedimientos iniciados de oficio, con posible resolución, se verán sujetos a plazos de caducidad.

Prescripción y caducidad representan dos instituciones con estrechos vínculos en el ámbito tributario cuyo nexo lo constituye la reacción de ambas instituciones ante la pasividad en el ejercicio de un derecho por parte de su titular.

La caducidad es una consecuencia derivada del transcurso del tiempo en determinados procedimientos tributarios sujetos por la ley a un plazo máximo de resolución y, una vez finalizado ese plazo máximo sin que se haya llevado a cabo el procedimiento la actuación administrativa pierde validez. Por su parte, el inicio de un procedimiento tributario provoca la interrupción del cómputo del plazo de prescripción, de manera que la prescripción no tiene un determinado plazo de vida, sino que, si durante un periodo de tiempo está inactivo el derecho al que se refiere, se extingue.

De manera que, la prescripción, implica que la Administración cuente con un determinado plazo de tiempo para iniciar un procedimiento de liquidación, recaudación o un procedimiento sancionador. Por su parte, la caducidad, se encarga de que una vez iniciado uno de dichos procedimientos, desaparezca el valor de sus actuaciones si no han finalizado en el plazo de tiempo previsto, es decir, desaparece o se reduce el valor de las actuaciones realizadas en los procedimientos que no concluyan en el plazo previsto en las normas para hacerlo.

La Ley General Tributaria de 1963, actualmente derogada, en su artículo 105, establecía en relación a los plazos de los distintos trámites en la gestión de tributos que *“la inobservancia de los plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja”*. De forma que, no se apreciaba caducidad como causa en la inactividad administrativa en el transcurso de un procedimiento de gestión tributaria, no obstante, sí se apreciaba cuando la paralización de las actuaciones fuese por causa imputable al contribuyente.

La no admisión de la caducidad en la actuación de los órganos de la Administración Tributaria se reflejaba en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2004 (núm. recurso 39/2003), donde se establecía: *“Este precepto no deja lugar a dudas acerca de que rechaza la caducidad de los procedimientos de gestión tributaria en sentido amplio, incluidos, por tanto, los de comprobación e investigación (procedimiento inspector) por paralización o retraso por culpa de la Administración Tributaria”*;

*“...en cambio, en los tributos, son los contribuyentes los que colaboran en la formación de la Hacienda Pública y, por ello, cabe la prescripción de sus obligaciones tributarias, pero lo que no es procedente es la caducidad por culpa del gestor de la Hacienda*

*Pública, porque si se admitiera, el perjudicado sería el “procomún”, es decir los tributos como algo que es de todos”.*

De forma que, la derogada Ley General Tributaria de 1963, en el ámbito del Derecho público, seguía lo estipulado por la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, en cuanto que solo preveía la posible responsabilidad del funcionario instructor de los procedimientos cuando el retraso en su desarrollo resultaba imputable a la propia Administración, reservando la declaración de caducidad como forma de terminación de los procedimientos para los casos en que la paralización de la actuación administrativa fuera achacable al propio interesado en el procedimiento incoado. Sobrevenida la caducidad, la misma no tenía relación con el plazo de prescripción en el ejercicio del derecho, porque la caducidad no producía por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración<sup>10</sup>.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sí tuvo en cuenta los efectos de la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio, con plazo máximo de resolución fijado legalmente y susceptibles de producir actos desfavorables a los ciudadanos, con la consecuencia añadida del archivo de las actuaciones instruidas. No obstante, no estaba suficientemente claro si el efecto de la caducidad era una forma de considerar concluido el procedimiento o si se trataba de una caducidad determinante de los efectos de los actos presuntos, es decir, entender desestimado el procedimiento para que el interesado pudiera obtener en otra instancia una resolución expresa del mismo. De forma que, para que el procedimiento fuera entendido como concluido por caducidad debía ser expresamente declarada, bien de oficio, bien a instancia de parte.

La Ley 4/1999, de 13 de enero, modificó parcialmente la Ley 30/1992, y el artículo 43.4 pasó a ser el artículo 44.2 con esta redacción: *“En los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad”*, añadiendo que en tales casos conllevará el archivo de las actuaciones. Con esta redacción parece desprenderse claramente que, como consecuencia jurídica de la falta de resolución expresa de un procedimiento administrativo en que se ejerciten potestades de intervención en el plazo legalmente establecido, se produce la caducidad del procedimiento.

Actualmente la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece en su artículo 25 lo siguiente respecto a la falta de resolución expresa en procedimientos iniciados de oficio: *“1.En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa no exime a la Administración del cumplimiento de la obligación legal de resolver, produciendo los siguientes efectos: a)En el caso de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas favorables, los*

---

<sup>10</sup> ESEVERRI E., *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 30 y ss.

*interesados que hubieren comparecido podrán entender desestimadas sus pretensiones por silencio administrativo. b) En los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 95.*

*2. En los supuestos en los que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución”.*

En cuanto a lo dispuesto en el artículo 95, establece lo siguiente: “1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, cuando se produzca su paralización por causa imputable al mismo, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, se producirá la caducidad del procedimiento. Consumido este plazo sin que el particular requerido realice las actividades necesarias para reanudar la tramitación, la Administración acordará el archivo de las actuaciones, notificándose al interesado. Contra la resolución que declare la caducidad procederán los recursos pertinentes.

*2. No podrá acordarse la caducidad por la simple inactividad del interesado en la cumplimentación de trámites, siempre que no sean indispensables para dictar resolución. Dicha inactividad no tendrá otro efecto que la pérdida de su derecho al referido trámite.*

*3. La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.*

*En los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción, podrán incorporarse a éste los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad. En todo caso, en el nuevo procedimiento deberán cumplimentarse los trámites de alegaciones, proposición de prueba y audiencia al interesado.*

*4. Podrá no ser aplicable la caducidad en el supuesto de que la cuestión suscitada afecte al interés general, o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento”.*

La referida Ley 39/2015, en el recién mencionado artículo 95, el cual regula lo relativo a la caducidad, prácticamente transcribe el artículo 92 de la derogada Ley 30/1992, es decir, que la actual Ley del Procedimiento Administrativo Común ha mantenido lo que disponía en relación con la caducidad la anterior LPACAP, a salvedad de una novedad que se introdujo en el segundo párrafo del tercer apartado del artículo 95 LPAC respecto a la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento una vez caducado el primero, pero aún no ganada la prescripción.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 104 establece el plazo máximo de resolución de los procedimientos de aplicación de los tributos remitiéndose a la normativa propia de cada tributo, fijando que ese plazo no puede exceder de seis meses, salvo que por ley se establezca otro diferente.

Por otra parte, su apartado 4 regula los efectos del vencimiento del plazo máximo de resolución de los procedimientos tributarios iniciados de oficio, de manera que, cuando sean susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, determinará la

caducidad del procedimiento. De ello se desprende que la caducidad es el efecto propio que sobreviene a un procedimiento iniciado de oficio susceptible de producir un acto de gravamen cuando en el plazo legalmente establecido no se haya dictado resolución expresa.

Ello significa que el artículo 104 no regula la caducidad, sino que la prevé como efecto que sobreviene cuando se sobrepasa el plazo máximo para la resolución de un procedimiento de aplicación de los tributos sin que esta se haya dictado expresamente. Y, por otra parte, la caducidad se produce cuando haya sido declarada expresamente, bien de oficio, bien a petición de parte. Si bien, el apartado 5 de dicho artículo 104 añade que el efecto que conlleva la declaración de caducidad es el archivo de las actuaciones.

Tras el análisis del art. 104 de la LGT y los arts. 25 y 95 de la LPAC, se debe concluir que ambas normativas no difieren en la regulación de la caducidad. El artículo 104 de la LGT contiene los mismos efectos que el artículo 25 de la LPAC para la ausencia de resolución expresa en procedimientos tributarios que produzcan efectos desfavorables o de gravamen, y las mismas consecuencias sobre la ausencia de interrupción que hemos visto que establece la LPAC.

Pueden ser objeto de la prescripción, pretensiones que pueden derivar de relaciones jurídico-obligacionales, y, sobre todo, aquéllas que pueden tener su base en un derecho de crédito, de manera que la prescripción se alza como una forma de extinción del contenido de ese crédito y, por tanto, como una forma de extinción del crédito mismo. Así lo manifiesta la jurisprudencia respecto de la prescripción tributaria, por ejemplo, en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de noviembre de 2004 (núm. recurso 2082/2003). También, en sentencias del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1999 (núm. recurso 3962/1994) y 1 de abril de 2000 (núm. recurso 4490/1995), se establece que 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.

Además, hay que tener en cuenta que la caducidad no produce por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, es decir, las actuaciones de los procedimientos tributarios caducados no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción de los derechos. De esta manera, la consideración de la caducidad como forma de tener por resuelto un procedimiento de aplicación de los tributos es algo que deberá determinar la normativa propia de cada procedimiento y, de este modo lo concibe la Ley General Tributaria en los procedimientos de gestión tributaria y de comprobación limitada.

Sin embargo, la LGT no determina que se produzca la caducidad en el procedimiento de inspección cuando la duración de las actuaciones inspectoras excede el plazo de dieciocho o de veintisiete meses al que se refiere el artículo 150 en su apartado 1. Así se

establece en el artículo 150.6 LGT<sup>11</sup>. Tampoco considera concluido por caducidad el procedimiento de recaudación en vía de apremio por inactividad de la Administración durante un plazo específico, porque las actuaciones recaudadoras en el mismo pueden “...extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho al cobro de la deuda tributaria.” (Artículo 104.1, último párrafo).

La LGT regula la duración máxima del procedimiento de inspección, pero no contempla su posible terminación por caducidad, lo que permite a sus órganos instructores la posibilidad de resolver, aunque se haga fuera del plazo máximo de duración del mismo. Lo anterior sin perjuicio de que, cuando sobrevenga el acto resolutorio extemporáneo de dicho procedimiento -normalmente, el acto de liquidación tributaria- su eficacia dependerá de la transcendencia que haya tenido el incumplimiento del plazo máximo para resolver en relación al cómputo de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, puesto que, si al producirse tal resolución extemporánea del procedimiento de inspección, han transcurrido más de cuatro años desde que concluyera el plazo de presentación de declaración tributaria, la deuda así determinada hay que considerarla prescrita por haberse extinguido el derecho de la inspección de los tributos a determinarla. Por el contrario, si la resolución extemporánea del procedimiento -el acto de liquidación- se produce antes de que haya transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda, dicho acto resolutorio produce el efecto interruptor del referido plazo de prescripción, porque así queda previsto en el artículo 150.6, letra a), párrafo segundo, de la LGT, cuando advierte que en esos casos se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la realización de actuaciones inspectoras con posterioridad al vencimiento del plazo máximo de duración de las mismas.

La razón en que se fundamenta que no se produzca el efecto de la caducidad como forma de terminación de los procedimientos de inspección tributaria, viene señalada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de junio de 2004 (núm. recurso 39/2003) donde como razón explica que “...la prohibición expresa de la caducidad en el actuar

---

<sup>11</sup> Artículo 150.6 LGT: “El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento”.

*de los órganos de la administración tributaria, apuntaba al hecho de que la hacienda pública es el exponente patrimonial del llamado “procomún”, esto es, la invocación a una suerte de interés general subyacente en el actuar de la hacienda pública inductor de que el transcurrir del tiempo no debe ensombrecer el desarrollo de sus actuaciones”.*

En definitiva, el transcurso del tiempo produce numerosos efectos jurídicos, los cuales tienen lugar a través de las figuras jurídicas de la prescripción y de la caducidad. La diferencia radica en que la caducidad implica que una facultad o un derecho potestativo generalmente, nacen con un plazo de vida para su ejercicio, de modo que pasado ese plazo se extingue. A diferencia de ello, en la prescripción el derecho no es que nazca con un plazo de vida, sino que, si durante un determinado tiempo ese derecho está inactivo, se extinguirá.

La prescripción requiere la inactividad de un derecho durante un cierto periodo de tiempo fijado por ley, lo cual quiere decir que no se haya ejercitado acción ante los tribunales para poder obtener la protección del derecho, ni que se haya reclamado extrajudicialmente el reconocimiento de ese derecho, ni que haya habido reconocimiento por parte del sujeto pasivo. Cualquiera de las anteriores situaciones de inactividad, implica que se extinga el derecho.

De manera que la prescripción da por extinguido un derecho por inacción de su titular, y la caducidad, fija inicialmente el lapso de tiempo durante el cual una acción dirigida a hacer valer un derecho es susceptible de ser ejercitada y transcurrido dicho tiempo ya no podrá efectuarse. En el caso de la caducidad el plazo no se puede interrumpir ni se suspende, sin embargo, el cómputo del plazo de la prescripción sí se puede interrumpir y suspender.

Por otra parte, la caducidad se aplica incluso a las facultades o poderes jurídicos que tienen como finalidad promover un cambio de situación jurídica, tengan o no carácter patrimonial, mientras que la prescripción se aplica solamente a los derechos patrimoniales.

En cuanto a los efectos del cumplimiento del plazo de caducidad, se producen automáticamente, por consiguiente, la facultad o el poder en cuestión se extinguirá automáticamente y no será necesario alegarlo por el interesado, pues los tribunales la apreciarán de oficio, al contrario que la prescripción, que tiene que ser alegada.

La mayoría de la doctrina coincide que la diferencia sustancial entre prescripción y caducidad, consiste en que la prescripción es susceptible de interrumpirse, a diferencia de la caducidad, en cuyo caso la facultad o derecho se extingue en el término señalado legal o voluntariamente. Todo ello implica que el derecho susceptible de prescripción puede subsistir mediante la realización de alguno de los actos interruptivos previstos en la ley, mientras que la caducidad, al no ser susceptible de interrupción, no se puede prolongar, dado que la acción tiene un plazo fijado transcurrido el cual se extingue. Así lo ha considerado también el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de septiembre de

2002 (núm. recurso 6691/1997), al señalar lo siguiente: *“El art. 64 de la Ley General Tributaria ya comienza diciendo que prescribirán a los 5 años (ahora, cuatro) los siguientes derechos y acciones, siendo así que sólo prescriben los derechos, tanto en cuanto a su adquisición como a su pérdida; las acciones no prescriben, caducan. Y todo ello con su inevitable cortejo de consecuencias como, por ejemplo, que el plazo de prescripción susceptible de ser interrumpido, mientras que el plazo de caducidad no puede ser objeto de interrupción”*.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo que establece la mencionada sentencia del Tribunal Supremo, donde el Tribunal matizó el alcance y extensión de la obligación de apreciar de oficio la prescripción, se puede afirmar que en el ámbito tributario la posibilidad de interrupción es la diferencia más destacable entre prescripción y caducidad porque, en relación a su aplicación de oficio, no existe diferencia, ya que la prescripción también puede ser apreciada de oficio.

### **2.3 Fundamento de la prescripción de los derechos de la Administración tributaria**

Una vez distinguida, en términos generales, la prescripción de la caducidad, corresponde ahora centrarse en el fundamento de la prescripción como causa de extinción de los derechos de la Administración tributaria o, lo que es lo mismo en cierto modo, la extinción de las obligaciones tributarias.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 17.1 entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. Es decir, el ejercicio de la potestad tributaria se articula a través de una relación jurídica, que implica entre otras cosas, y por lo que aquí interesa, el ejercicio de una serie de derechos que solo es posible materializar mediante las funciones atribuidas legalmente a la Administración que se desarrollan en actuaciones procedimentales.

La prescripción en el ámbito tributario tiene una doble fundamentación. Así, lo ha considerado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en una sentencia de 11 de febrero de 1999 (núm. recurso 296/1995) en la que se dice lo siguiente: *“La prescripción, en su modalidad extintiva, es una institución jurídica que, en el orden tributario, tiene el doble fundamento de seguridad jurídica y de exigencia de respeto al principio de capacidad económica “actual”, que puede extenderse hasta el límite de los cinco años (ahora, cuatro) por previsión expresa de la ley...”*.

En primer lugar, el principio de seguridad jurídica es un principio constitucional (art. 9.3 CE) que se enmarca dentro de los principios generales del Derecho. Todo derecho genera una relación jurídica en la cual un sujeto pasivo soporta el imperio de un sujeto activo, de forma que para evitar que tal situación se prolongue en el tiempo creando una situación de incertidumbre o inseguridad acerca de si el titular del derecho va o no a ejercerlo, debe acotarse temporalmente el ejercicio del derecho. Como señaló la Audiencia Nacional en su sentencia de 13 de octubre de 2000 (núm. recurso 733/1997),

*“La tensión que tal instituto supone entre el principio de justicia, que exige el cumplimiento de la obligación, y el de seguridad jurídica, que justifica que las relaciones jurídicas no se mantengan permanentemente abiertas cuando los interesados no realizan su contenido, resulta en el ámbito de la obligación tributaria mayor que en otros ámbitos, dada la naturaleza pública de la misma y, en definitiva su vinculación a los intereses generarles”.*

Se puede afirmar que la prescripción de los derechos de la Administración tributaria se fundamenta, efectivamente, como toda prescripción de derechos, en la seguridad jurídica. En particular con ella se trata de evitar un desenlace económico incierto, por ello debe acotarse en el tiempo la actuación administrativa; deben prescribir los derechos de la Administración tributaria.

También ha de tenerse en cuenta, como fundamento de la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, la buena fe, que opera en el ámbito general de la prescripción. El ordenamiento jurídico trata de incitar al titular del derecho a ejercitarlo cuanto antes, dado que, si no lo hace en un tiempo, prescribirá. Por tanto, pretende que la demora del ejercicio del derecho por su titular no cree en el sujeto pasivo la expectativa de que ese derecho no va a ser ejercitado, resultando perjudicial su ejercicio tardío<sup>12</sup>.

En último lugar, y como característica específica, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria también se fundamenta en el principio de capacidad económica, que constituye el principio nuclear inspirador de todo el ordenamiento tributario. En efecto, el principio de capacidad económica, que se encuentra regulado en los artículos 31.1 CE y 3.1 LGT, exige que los tributos recaigan sobre quienes manifiestan una concreta aptitud económica para soportarlos, es decir, sobre quien manifiestan capacidad económica para hacer frente a la carga tributaria.

Este principio implica someter a gravamen la capacidad económica del obligado tributario cuando dicha capacidad sea actual, de manera que los derechos de la Administración tributaria a liquidar, y a exigir el pago, fundamentalmente, no pueden ejercerse por tiempo indefinido, esto justifica que esos derechos estén sometidos a un plazo de prescripción, de lo contrario supondría gravar una capacidad económica inexistente, si se distancia demasiado en el tiempo el momento en que se realizó el hecho imponible, es decir, se manifestó la capacidad económica gravada, y el momento en que la Administración ejerce los derechos tendentes a hacer efectiva la obligación nacida de la realización de ese hecho imponible.

La capacidad económica como fundamento específico de la prescripción de los derechos de la Administración tributaria desde su establecimiento como principio jurídico material fundamental en el ámbito tributario en el artículo 31.1 de la Constitución española de 1978, ha determinado que los plazos de prescripción de estos

---

<sup>12</sup> PASTOR VITA F.J., *Conceptos básicos del Derecho Civil*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 3ªed., 2009, pág. 74.

derechos se hayan acortado sensiblemente, con alguna excepción tras la reforma de la LGT efectuada por la Ley 34/2015, a la que se hará referencia más adelante.

En efecto, el plazo de prescripción se ha ido modificando a lo largo del siglo XX hasta la actualidad y, así, el artículo 29 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, del 1 de julio de 1911, preveía un plazo de prescripción de quince años, plazo que, ante la falta de precisión, se consideraba que abarcaba tanto el derecho a liquidar como la posibilidad de recaudar la deuda pendiente de cobro.

Con las progresivas modificaciones del plazo de prescripción solo se pretendía inicialmente conseguir el efectivo equilibrio entre la seguridad jurídica de la Hacienda Pública y la de los contribuyentes, de forma que hubiera posibilidades efectivas de la Hacienda Pública para investigar, comprobar y verificar las situaciones tributarias consecuencia de la realización de los hechos imposables que configuran el tributo<sup>13</sup>. En definitiva, para que, dados los medios disponibles en cada momento, la Administración tributaria pudiera tener efectivamente la oportunidad de hacer cumplir las obligaciones tributarias nacidas, sin vulnerar la seguridad jurídica de los obligados.

En 1931 se produjo una reforma en esta materia y, a través de la Orden de 12 de noviembre, ya se diferencia con claridad el derecho de la Administración a liquidar una deuda y el derecho a recaudarla. Con respecto al plazo de prescripción, para el derecho a liquidar se remite a la normativa de cada tributo o contribución, para los que mayormente se establecía ya un plazo de cinco años. En relación con el derecho a recaudar, se mantiene el plazo de quince años.

La Ley General Tributaria aprobada en 1963 estableció, con carácter general, un plazo de prescripción de cinco años tanto para el derecho a liquidar como para el derecho a recaudar. La única excepción se refería a los citados derechos ejercitables para hacer cumplir las obligaciones referidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuyo caso el plazo de prescripción era de diez años.

Posteriormente, transcurridos casi veinte años de vigencia de la Constitución y del principio de capacidad económica, se produjo la entrada en vigor de una reforma tributaria en virtud de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, que supuso una notable evolución en el Derecho tributario a través de importantes reformas. Una de dichas reformas fue, precisamente, con respecto al plazo de prescripción general en el ámbito tributario, reduciéndose de cinco a cuatro años. Ciertamente el acortamiento del plazo no es muy significativo, pero pudiera ser debido al ingente número de obligaciones tributarias susceptibles de ser determinadas y exigidas por la Administración tributaria.

Actualmente, el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, fija en cuatro años la prescripción de los derechos en materia tributaria en general. Por una parte, están los derechos de la Hacienda Pública, como son, el derecho a determinar la deuda mediante

---

<sup>13</sup> ESEVERRI E., ob. cit. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, pág. 38 y ss.

la oportuna liquidación tributaria, y el derecho a exigir el pago de deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, de esta manera la ley diferencia dos modalidades que en la Ley de 1963 inducían a confusión, pues hablaba también de la prescripción de “acciones”. Y, por otra parte, los derechos de los cuales el contribuyente es titular, esto es, el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, y el derecho a obtener dichas devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías prestadas.

A lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT hay que añadir lo establecido en el artículo 66.bis.2, introducido por la Ley 34/2015, de reforma de la LGT, que señala un plazo de prescripción de diez años del derecho de la Administración “...a iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación,..”. Aunque puede llamar la atención este plazo muy superior al fijado en el artículo 66 y considerarse un retroceso respecto al camino iniciado tras la entrada en vigor del principio de capacidad económica, puede que no lo sea y sea coherente con el plazo indefinido del que dispone el obligado tributario en el impuesto sobre Sociedades para compensar bases negativas o aplicar deducciones<sup>14</sup>.

### **3. Prescripción de los derechos de la Administración Tributaria**

Una vez tratadas cuestiones más generales sobre la prescripción en el ámbito tributario, como son sus diferencias con otras figuras afines o su fundamento, el siguiente paso para analizar la prescripción de los derechos de la Administración Tributaria considero que debe ser la identificación de esos derechos susceptibles de desaparecer por falta de ejercicio durante un determinado periodo de tiempo.

#### **3.1 Derechos de la Administración Tributaria prescriptibles**

En términos de la LGT, nos encontramos ante un doble derecho subjetivo del que es titular la Hacienda Pública: el derecho a determinar la deuda tributaria y el derecho a exigirla. Hay que añadir a los dos anteriores el derecho a iniciar el procedimiento para comprobar e investigar ciertos elementos del tributo, a los que se refiere el art. 66.bis.2 de la LGT, cuando han surgido en ejercicio distinto a aquel en el que van a surtir efectos.

El artículo 66 LGT establece que a los cuatro años prescriben el derecho de la Administración tributaria que permite a sus órganos la determinación de la deuda

---

<sup>14</sup> Así se desprende de los artículos 26, 31, 32 y 39 de la Ley del Impuesto de Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre), en relación a la compensación de bases imponibles negativas o de deducciones a aplicar por tiempo indefinido. No obstante, y en paralelo a la modificación parcial de la LGT, en la disposición final 6ª de la Ley 34/2015 se modifican varios artículos de la Ley del Impuesto de Sociedades que, en términos similares, establece un plazo de prescripción de 10 años en materia de inicio del procedimiento para comprobar la compensación de bases imponibles negativas o la aplicación de deducciones de ejercicios anteriores.

tributaria a través de la correspondiente liquidación tributaria, y aquel derecho que posibilita exigir el pago de la deuda tributaria previamente determinada bien mediante liquidación administrativa o por autoliquidación del contribuyente. A los diez años prescribe el derecho a iniciar un procedimiento para comprobar e investigar ciertos elementos de cuantificación del tributo que pueden surtir efectos en ejercicio distinto a aquel en el que surgieron, según establece el artículo 66.bis.2.

Por lo tanto, la prescripción tiene por objeto la obligación tributaria, bien el derecho de la Administración a declararla, bien el derecho de la Administración a recaudarla. De manera que, hay dos modalidades de prescripción que hacen referencia cada una de ellas a un momento o situación de deuda tributaria, y en virtud de la primera es competencia de los órganos de la Administración tributaria determinar las deudas tributarias dentro del plazo que la LGT señala de prescripción; por otro lado, una vez que dicha deuda ha sido determinada, estos pueden proceder a exigirla.

La vigente LGT regula de manera correcta los derechos de la Administración susceptibles de prescripción, a diferencia de la Ley General tributaria de 1963 que se refería también a la prescripción de las “acciones”. El Tribunal Supremo criticó tal equiparación porque suponía una confusión dado que las acciones no prescriben<sup>15</sup>. Ante ello, se suprimió el término “acciones” en relación con los plazos de prescripción.

La vigente Ley General Tributaria mejora también su sistemática al diferenciar claramente los tres derechos de la Administración susceptibles de prescripción, por una parte, el derecho a determinar la deuda tributaria, por otra, el derecho a exigirla, y por otra el derecho a iniciar un procedimiento de comprobación e investigación en determinadas circunstancias.

Con respecto al primer derecho, los órganos de la Administración ejercitan el principio de autotutela declarativa el cual les permite determinar las deudas tributarias a través de la oportuna liquidación. El segundo de los derechos, conlleva que los órganos de recaudación tributaria puedan exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas en virtud del principio de autotutela ejecutiva.

---

<sup>15</sup> STS de 27 de septiembre de 2002 (núm. recurso 6691/1997): “El art. 64 de la Ley General tributaria (1963) ya comienza diciendo que prescribirán a los 5 años (ahora, 4) los siguientes derechos y acciones, siendo así que solo prescriben los derechos, tanto en cuanto su adquisición como en cuanto a su pérdida; las acciones no prescriben, caduca. Y todo ello con su inevitable cortejo de consecuencias como, por ejemplo, que el plazo de prescripción es susceptible de ser interrumpido, mientras que el plazo de caducidad no puede ser objeto de interrupción. Por consecuencia, la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria o a pedir la devolución de ingresos indebidos, significa que la Hacienda Pública, en el primer caso, o el contribuyente en el segundo, son titulares de un derecho subjetivo que, sin embargo, se extingue como consecuencia de su no ejercicio durante el plazo de cinco años (ahora, cuatro), transcurridos los cuales tales derechos decaen, desaparecen; y ese plazo de cuatro o cinco años puede ser objeto de interrupciones y reanudaciones para su cómputo total”.

La distinción entre los dos derechos citados en el art. 66 de la LGT ya fue asentada doctrinalmente por el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de febrero de 1997<sup>16</sup>. Y en las más recientes sentencias de 27 de enero de 2011 (núm. recurso 3333/2006) y de 30 de marzo de 2011 (núm. recurso 483/2007), en la cual se precisa: *“Esta Sala ha reconocido en distintas ocasiones la separación entre la prescripción del derecho a liquidar y la del derecho a exigir el pago, de tal forma que los actos interruptivos del primero no se extienden a la acción de cobro, lo que supone que pueda producirse la prescripción de esta última aunque estuviera vivo el derecho a determinar la deuda tributaria en sede de los procedimientos revisores en curso”*.

La Administración a través de sus órganos y en el ejercicio de sus potestades ejercita los derechos de los que es titular porque así se los reconoce la ley. Para ello, la ley faculta a la Administración el ejercicio de la autotutela, es decir, que puede llevar a cabo los actos declarativos de derechos y su ejecución sin que tenga que mediar un pronunciamiento judicial. Así lo ha apuntado el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de junio de 2004 (núm. recurso 6809/1999)<sup>17</sup>.

De manera que, la Administración en el ejercicio de su acción de autotutela declarativa y en relación con el derecho a liquidar deudas tributarias, a través de los órganos de la

---

<sup>16</sup> En la STS de 14 de febrero de 1997 (núm. recurso 11198/1991) se dice: *“El artículo 64 de la Ley General Tributaria (se refiere a la Ley de 1963) en lo que nos interesa, contiene dos modalidades distintas de prescripción, son las reguladas en el apartado letra a), que se refiere a la prescripción del “derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (...)” y en el apartado letra b) que se refiere a la prescripción “de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas”, ambas son conceptual y operativamente distintas, si bien se hallan estrechamente relacionadas.”*

<sup>17</sup> *“(...) El artículo 1973 del Código Civil dispone que 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”. Como se aprecia hoy dos vertientes una, quizás la más importante es por la exigencia del crédito por parte del acreedor, que puede llevar a cabo judicial o extrajudicialmente, y la otra por el reconocimiento del deudor.*

*En el Derecho tributario, la exigencia judicial o extrajudicial se sustituye por virtud de la autotutela de la Administración manifestada por las distintas facultades de esta que, en esencia, son tres, la de autotutela declarativa, consistente en la de determinar la deuda tributaria mediante sus facultades comprobadoras e investigadoras y de liquidación; la de autotutela sancionadora, que es la acción para imponer sanciones tributarias, y la autotutela ejecutiva para cobrar las obligaciones tributarias por vía de apremio administrativo. Las tres, por su propia naturaleza son secuenciales, de modo que la primera que es la que nos interesa es prioritaria respecto de la segunda, y de la tercera pues la acción de cobrar nace cuando existe una liquidación administrativa o una obligación declarada por el sujeto pasivo no ingresada, pero lo que importa destacar es que la Administración Tributaria no solo ostenta dichas facultades, sino que, además, y esto es muy importante, está obligada a ejercerlas, de manera que practicada la liquidación y notificada, se inicia el periodo de ingreso voluntario, y transcurrido este sin que el contribuyente haya realizado el ingreso, la Administración está obligada a iniciar, sino se ha solicitado y concedido el aplazamiento o fraccionamiento a exigir su cumplimiento por vía ejecutiva, y si así no lo hiciere prescribirá la acción de cobro”*.

Administración competentes para ello, podrá comprobar y regular la situación tributaria del contribuyente, bien en virtud de los datos declarados por el mismo (autoliquidación), o bien a partir de los datos que obren en poder de la Administración. Una vez finalizadas las actuaciones, la Administración puede llevar a cabo la pertinente liquidación, y con su notificación se concluye la fase de autotutela declarativa.

Para comprender mejor en qué consiste el derecho a determinar la deuda conviene recordar que el término liquidación hace referencia a la determinación o cálculo de la deuda tributaria por parte de la Administración. Supone una serie de operaciones llevadas a cabo por los órganos que en cada caso correspondan, todas ellas encaminadas a cuantificar el importe adeudado. Y así la define el art. 101.1 LGT: *“La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria”*.

De modo que una liquidación es un acto de carácter resolutorio dictado por la Administración, cuya finalidad es la cuantificación, el cálculo, la determinación de la deuda tributaria, que puede tener su origen:

- En la simple declaración de unos hechos por parte del obligado tributario,
- En una autoliquidación,
- O también en una decisión adoptada de oficio, ya que a veces el obligado oculta la realización de un hecho imponible.

Actualmente, la cuantificación de la mayoría de los tributos se lleva a cabo por autoliquidaciones, es decir, se cuantifican por los propios obligados tributarios. Todo ello supone que lo más frecuente es que la liquidación tenga lugar como consecuencia de una comprobación administrativa, es decir, que las liquidaciones administrativas se lleven a cabo en el ejercicio por parte de la Administración de actuaciones de comprobación y control de la “propuesta de liquidación” presentada por los contribuyentes en virtud de sus estimaciones y cálculos.

A partir de la finalización del periodo voluntario de pago iniciado tras notificación de la liquidación al interesado, el órgano encargado de la recaudación debe hacer efectivo el derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria en el ejercicio de la autotutela ejecutiva, teniendo para ello un plazo de cuatro años. Transcurrido dicho plazo sin realizar acciones tendentes al cobro de la deuda, dará lugar a la prescripción de ese derecho, y consecuentemente la liquidación tributaria se habrá quedado sin objeto.

Así, hay que recordar lo establecido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de junio de 2004 (núm. recurso 6809/1999), al indicar que la fase de autotutela declarativa del derecho a liquidar y la fase de exigir la deuda son fases secuenciales, por lo que ha de considerarse que prescrito el derecho a exigir el pago de la deuda debe entenderse que también queda sin objeto el derecho a determinar la deuda tributaria, y viceversa.

Puede advertirse otra distinción entre ambas autotutelas, y es que la autotutela declarativa está sujeta al principio de contradicción, ya que una vez que el órgano de la Administración ha llevado a cabo la pertinente propuesta de liquidación debe poner de manifiesto el expediente al interesado para que éste pueda mostrar su conformidad o disconformidad con la propuesta. En cambio, en la autotutela ejecutiva el principio de contradicción no opera en la determinación de los elementos constitutivos de la obligación tributaria y su cuantía, aunque sí pueda haber discrepancias con el desarrollo de las actuaciones de recaudación para la ejecución de las deudas tributarias, ya que este derecho de la Administración solo queda sujeto al plazo de prescripción sin advertirse ningún otro plazo para el cobro de deudas ya determinadas que se solape con el propio plazo de prescripción del derecho a exigir la deuda. En cambio, las actuaciones administrativas en las que opera el principio de contradicción pueden quedar sujetas a plazos de perención o de caducidad en lo que se refiere a su resolución.

En definitiva, estamos ante el ejercicio de derechos diferentes. El derecho a liquidar deudas tributarias, supone para los órganos de la Administración tributaria (gestión e inspección) la materialización del principio de autotutela declarativa llegando a determinar una obligación tributaria mediante el desarrollo de un procedimiento de contradicción, tras el cual queda concretado el importe de la deuda tributaria. Una vez fijada la deuda tributaria debe ser exigida por los órganos de recaudación tributaria en virtud de su autotutela ejecutiva.

Además, hay que hablar de un tercer derecho de la Administración referido a la aplicación del tributo: el derecho a comprobar, como derecho distinto al derecho a liquidar y del derecho a exigir el pago. Fue el Tribunal Supremo quien a través de su jurisprudencia estableció que el derecho a liquidar y el derecho a comprobar e investigar son independientes a efectos de prescripción, por lo que la prescripción del derecho a liquidar no afecta al derecho a comprobar e investigar de la Administración.

En efecto, en un primer momento, el Tribunal Supremo establecía que el derecho a comprobar estaba implícito en el de liquidar, es decir, no eran independientes, de forma que la prescripción del derecho a liquidar una obligación tributaria de un concreto ejercicio llevaba consigo la imposibilidad de comprobar esa obligación tributaria, y así lo reflejaba en sus sentencias<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Así se refleja en la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13 de marzo de 1999 (núm. de recurso 2911/1994), en la que se indicaba lo siguiente: *“Tampoco puede admitirse que, anualmente, cuantas veces se fueron presentando las liquidaciones de los años posteriores, se fue interrumpiendo el plazo de prescripción, y que aunque hubiera prescrito la comprobación del ejercicio de 1979 tenía la Administración derecho a comprobar las liquidaciones posteriores, pues semejante interpretación del artículo 66.1.c) de la Ley General Tributaria, iría en contra de las propias previsiones legales en materia de compensación de pérdidas y supondría que el plazo de prescripción del derecho a comprobar la declaración e 1979 duraría diez años, en lugar de cinco, por el arrastre de las pretendidas interrupciones sucesivas, lo que sería arbitrario y contrario al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE. Significativamente, aunque sea posterior a los hechos que dieron lugar al presente recurso, el Reglamento del Impuesto de Sociedades de 15 de octubre*

Sin embargo, esa consideración inicial fue evolucionando hacia una independencia entre ambos derechos a efectos de prescripción. En efecto, posteriormente el Tribunal Supremo cambió de criterio entendiendo que ambos derechos son independientes a efectos de prescripción, de manera que la prescripción del derecho a liquidar no afecta al derecho a comprobar e investigar de la Administración<sup>19</sup>.

---

de 1982, tras mantener el régimen de compensación de pérdidas en forma similar al contenido en la Orden citada de 1964, exigió en su artículo 159 a) "que se trate de bases impositivas negativas, bien por haber sido comprobadas bien por haber ganado la prescripción. En tanto no tengan carácter definitivo, las compensaciones realizadas por el sujeto pasivo tendrán la consideración de provisionales, pudiendo ser objeto de rectificación posterior por la Administración tributaria", lo que es tanto como afirmar que, una vez prescrito el ejercicio en que se materializó la compensación, estamos en presencia de una base imponible negativa de carácter definitiva, irrevisable por la Administración". En el mismo sentido sentencias del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 1991, y de 17 de marzo de 2008.

<sup>19</sup> Así se observa en Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 5 y 26 de febrero y de 23 de marzo de 2015, donde se afirma lo siguiente: "El derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos".

Particularmente esa doctrina se recoge en la sentencia de 5 de febrero de 2015 (núm. recurso 4075/2013 FD. 4º), que dice: "1. En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u **operaciones realizadas en periodos afectados por** el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

2. La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modifica la Ley General Tributaria con el fin de reforzar la seguridad jurídica, prevenir el fraude fiscal y mejorar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos. Dicha modificación se enfoca a superar el debate doctrinal y jurisprudencial en relación con la facultad de la Administración tributaria para comprobar e investigar actuaciones realizadas en ejercicios prescritos que proyecten sus efectos en ejercicios que no lo están.

La Ley 34/2015 ha modificado, con respecto a la redacción original de la LGT, aspectos de la prescripción. Dicha modificación ha supuesto la introducción del artículo 66 bis<sup>20</sup>, que su primer apartado establece que la prescripción no afecta al derecho de la Administración a comprobar e investigar; su segundo apartado exceptúa el principio general contenido en el artículo 115; y su tercer apartado, recoge la obligación de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad en la comprobación de los ejercicios en que se produjeron esas bases o se aplicaron las cuotas o deducciones. Por otra parte, se modifica el art. 115 para matizar que el derecho a comprobar e investigar de la Administración puede

---

*efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.*

*Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio".*

<sup>20</sup> Dispone el referido precepto: "1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

*En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.*

*La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.*

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado.

ejercerse aun en el caso de que afecten a periodos de los que se hubiera producido la prescripción pero que surtan efectos en ejercicios no prescritos<sup>21</sup>.

Esta facultad surge años atrás, cuando la jurisprudencia del Tribunal Supremo trata reiteradamente la cuestión de cómo deben actuar los órganos de la Administración en relación con sus actuaciones de comprobación respecto de periodos o ejercicios tributarios prescritos cuando de ellos derivan consecuencias en periodos no prescritos.

Esta polémica se suscitó respecto a la posibilidad de comprobar las bases imponibles negativas o las deducciones acreditadas, cuando esas bases o deducciones se generaron en periodos prescritos, pero se compensaron en periodos todavía no prescritos que habían sido objeto de comprobación inspectora. El debate se trasladó a la posibilidad de comprobar y rectificar operaciones o negocios llevados a cabo en periodos prescritos cuando dichas operaciones o negocios tenían efectos en periodos no prescritos. En particular la cuestión debatida se refería a, si en supuestos de fraude de ley o en conflicto en la aplicación de normas, se podían comprobar operaciones realizadas en periodos prescritos pero cuyos efectos se extendían a periodos aún no prescritos.

Inicialmente, el Tribunal Supremo consideró que la prescripción impedía a la Administración comprobar y rectificar bases negativas o las deducciones, extendiéndose a los efectos de su efectiva compensación o aplicación en un periodo no prescrito, de

---

<sup>21</sup> El artículo 115 de la LGT, tras la modificación de sus apartados 1 y 2 por la Ley 34/2015, establece lo siguiente: “**I. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.**

*Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.*

*En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.*

**2.** *En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.*

*La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.*

**3.** *Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.”*

manera que limitaba la función comprobadora de la Administración a una simple constatación o verificación de la existencia de dichas bases negativas, que como consecuencia de haber sido declaradas en ejercicios ya prescritos se consideraban firmes e inamovibles.

Ante tal pronunciamiento jurisprudencial, el legislador modificó la normativa del Impuesto sobre Sociedades, e incorporó a la LGT de 2003 los artículos 70.3 y 106.5 (este último ya derogado), los cuales exigían a los obligados tributarios el deber de justificar la existencia de bases negativas declaradas en anteriores ejercicios, y a los órganos de comprobación tributaria se les imponía verificar los justificantes aportados a través de actuaciones administrativas de comprobación tributaria.

Dicha modificación no implica extender las posibilidades de la actuación comprobadora de los órganos de la Administración hacía ejercicios prescritos, sino establecer reglas que suponen para los obligados tributarios que declaren bases tributarias negativas originadas en ejercicios prescritos el deber de acreditarlas. Es decir, quien afirme su derecho a compensar bases negativas debe acreditar los hechos que lo fundamentan a través de la presentación de la autoliquidación o cualquier otro documento o elemento de prueba. La Administración tributaria, en vista de todo lo presentado por el obligado tributario, si está en desacuerdo, recaerá sobre sus órganos de comprobación la carga de la prueba por la que deniega el ejercicio del derecho a compensar. En definitiva, se establecían reglas sobre la carga de la prueba sobre aquél que haga valer su derecho.

Posteriormente, se planteó ante el Tribunal Supremo la posibilidad de que las actuaciones administrativas de comprobación recayeran sobre negocios y actos jurídicos realizados en periodos prescritos pero que son relevantes en ejercicios tributarios no prescritos. El Tribunal Supremo, en sentencia de 7 de julio de 2014, fijó que, por razones fundadas en el principio de seguridad jurídica y del artículo 9.3 CE, ni era posible esa revisión administrativa sin límite temporal, ni era posible realizar calificaciones jurídicas corrigiendo las previamente realizadas por los obligados tributarios en un ejercicio prescrito, aun cuando esa operación tenga efectos en un ejercicio todavía no prescrito.

Tras la referida sentencia de 2014 el legislador llevó a cabo una reforma del régimen de la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades a través de la redacción de los artículos 26.5, 31.7, 32.8, 39.6 y 120.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para permitir la posibilidad de comprobar a través de actuaciones administrativas bases negativas a lo largo de diez años. Dicha regulación se incorpora, modificando algunos aspectos, en la LGT.

Sin embargo, como ya se ha avanzado, el Tribunal Supremo en sentencias 5, 19 y 26 de febrero de 2015, sienta jurisprudencia correctora de su anterior doctrina, afirmando que la Administración Tributaria puede comprobar sin límite temporal las bases y deducciones aplicadas o pendientes de aplicación o, incluso, para declarar realizada en

fraude de ley una operación o negocio, siempre que esas actuaciones de comprobación y calificación resulten de necesidad para la regularización de ejercicios impositivos<sup>22</sup>.

En efecto, en la Sentencia de 5 de febrero de 2015 (núm. recurso 4075/2013) se indica: *“La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2001 califica dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art.109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir”. Y concluye el Tribunal Supremo su razonamiento concretando: “No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, pueden verificarse operaciones que integren el hecho imponible aun cuando tenga su origen en ejercicios fiscales ya prescritos”.“(…) el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 3538) (casa. 581/2013), puede declararse fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos”.*

Esta sentencia tiene un voto particular en el que se defiende que, aunque en la LGT no se establezca plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar, no por ello hay que deducir que dichas actuaciones no se sujetan a los rigores del transcurso del tiempo.

En definitiva, en un primer momento se negó la facultad de comprobación por parte de los órganos administrativos encargados de la aplicación de tributos sobre ejercicios ya prescritos por razones de seguridad jurídica, debiendo probar el contribuyente el hecho que da lugar a la compensación de bases tributarias negativas. Finalmente, se concede las facultades de comprobación ilimitadas en el tiempo, no solo en relación a la verificación de las bases negativas a compensar en ejercicios no prescritos, sino también aquellas actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria de recalificación de negocios jurídicos formalizados en ejercicios prescritos pero que surten efectos en ejercicios no prescritos.

---

<sup>22</sup> Así lo destaca ESEVERRI MARTÍNEZ E., *La prescripción tributaria (nueva regulación)*, Instituto de Estudios Fiscales, n° doc. 13/ 2016, págs. 69 y ss.

El artículo 155.1 de la LGT reconoce el derecho de la Administración a desplegar sus funciones de comprobar e investigar, así como la facultad para calificar hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias realizados por el obligado tributario, aun en el caso de que afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que haya prescrito el derecho a determinar la deuda, pero que surten efectos en ejercicios no prescritos.

Se incluye la posibilidad de recalificar los actos o negocios jurídicos llevados a cabo por los obligados tributarios al amparo de los artículos 13, 15 o 16 de la LGT.

El artículo 66 regula el plazo de prescripción de los distintos derechos que son susceptibles de la misma, estableciendo un plazo general de cuatro años a los derechos de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, así como para exigir el cobro de las deudas ya liquidadas o autoliquidadas. Y en el artículo 66.bis.2, como excepción a la consideración general de que la facultad o derecho de la Administración Tributaria a comprobar e investigar no prescribe, se regula el plazo de prescripción del derecho de la Administración a iniciar un procedimiento para comprobar e investigar las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, fijando un plazo de diez años<sup>23</sup>.

Tras establecer claramente las diferencias entre los tres derechos de la Administración tributaria susceptibles de prescribir según la LGT, conviene centrarse ya en el análisis de la prescripción de dichos derechos.

---

<sup>23</sup> Dispone el artículo 66 bis: “1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado”.

### **3.2 Plazo de prescripción de los derechos de la Administración tributaria**

Como ya se ha señalado anteriormente, considero que es fundamental fijar un plazo de prescripción para los derechos de la Administración tributaria en aras a reforzar las garantías del contribuyente, así como sus derechos y deberes. Además, no hay que olvidar el principio de seguridad jurídica, ya comentado en un epígrafe anterior, siendo evidente que las posibilidades de actuación administrativa no pueden quedar abiertas indefinidamente, por lo que debe establecerse un plazo máximo de duración con el fin de impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa y de asegurar las relaciones jurídicas, evitando la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos.

El plazo común de prescripción de los derechos de la Administración tributaria es de cuatro años y con carácter general, estableciendo el legislador para cada uno de los supuestos, de manera individualizada, el día inicial del cómputo del plazo de prescripción.

Como excepción al plazo general de cuatro años, el artículo 66 bis, referido a los procedimientos de comprobación e investigación, establece en su apartado segundo un plazo de prescripción más amplio que el general, pues es de diez años, para que la Administración inicie el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

## **4. Cómputo del plazo de prescripción**

El artículo 67 de la LGT de 2003 se refiere al cómputo del plazo de prescripción, de manera que para dos de los derechos de la Administración tributaria susceptibles de prescripción se atribuye un momento inicial para el ejercicio de los mismos.

En concreto, el artículo 67, en su primer apartado, señala el inicio del plazo de prescripción de cada uno de los derechos de la Administración tributaria que tienen un plazo de prescripción de cuatro años. El inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar deudas tributarias comienza al día siguiente en que finaliza el plazo para presentar la oportuna declaración tributaria o autoliquidación y, por otra parte, el cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza al día siguiente de que concluya el plazo de ingreso en periodo voluntario.

En cuanto a la prescripción del derecho a comprobar en los casos a los que se refiere el artículo 66.bis.2 de la LGT, el cómputo del plazo se inicia al día siguiente en que finalice el plazo para presentar la liquidación o autoliquidación del ejercicio en que se generó el derecho a compensar dichas bases o aplicar las deducciones.

Por lo tanto, se observa que en todos los casos el cómputo del plazo de prescripción comienza a partir del momento en el que el derecho se ha podido ejercer, es en ese momento cuando la ley entiende que se inicia el cómputo del plazo de prescripción de ese derecho. El inicio del cómputo de la prescripción se sitúa en el momento en que el respectivo derecho susceptible de prescribir pudo ser ejercitado mediante la realización de las acciones o procedimientos pertinentes y no se hizo. Se puede afirmar, por tanto, que la LGT mantiene lo establecido en el artículo 1969 del Código Civil en el que se dice: *“El tiempo de prescripción para toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse”*. De manera que, el cómputo del plazo de prescripción de cada uno de los derechos de la Administración comienza desde que se haya podido ejercer el derecho por su titular.

Veamos ahora, con más detalle, cuándo se comienza el cómputo del plazo de prescripción de cada uno de los derechos de la Administración tributaria.

#### **4.1 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria**

En un primer momento, en la derogada Ley General Tributaria de 1963, en su artículo 65 establecía que el inicio del plazo de prescripción para el ejercicio del derecho a determinar la deuda tributaria a cargo de la Administración se iniciaba con el devengo del tributo, y ello porque se consideraba que si el devengo es el momento en que nace la obligación tributaria, a ese momento se debe plegar también el inicio del cómputo de la prescripción de esa obligación, es decir, que una vez nace la obligación tributaria la Administración podía exigirla, de manera que el inicio del cómputo de la prescripción había que fijarlo en ese instante.

Actualmente, no es pertinente fijar en ese instante el inicio del cómputo de prescripción del derecho a determinar la deuda porque, aun cuando la obligación haya nacido, se entiende, acertadamente, que no se puede determinar o cuantificar hasta que la Administración tributaria tenga conocimiento de la realización del hecho imponible.

La Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963, dio una nueva redacción al citado artículo 65 en relación al inicio del cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria al establecerlo al día siguiente de finalizar el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, abandonando así el criterio del devengo del tributo u obligación como inicio del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria.

El momento en que la Administración tributaria se encuentra en la condición de poder determinar la deuda tributaria es cuando está en posición de conocer la realización del hecho imponible y de sus elementos, y ese momento es cuando finaliza el plazo de presentación de la correspondiente declaración tributaria.

Al concluir el plazo de presentación de la declaración tributaria, aun cuando esta no se hubiera presentado, la ley permite al órgano competente de la Administración liquidar el tributo. Así, con la fijación del inicio del cómputo de la prescripción del derecho a determinar la deuda al día siguiente al de finalización para presentar la declaración tributaria, la ley fija el nacimiento del derecho de la Administración a liquidar el tributo en el momento en que se produce la finalización del plazo para presentar la declaración.

No obstante, el problema se plantea en aquellas declaraciones tributarias que se presentan de manera tardía, es decir, las presentadas de forma extemporánea y transcurrido el plazo prescriptivo, sobre las cuales no sería posible ejercitar la acción administrativa comprobadora debido a la posible extinción del derecho de determinar la deuda tributaria por parte de la Administración. La solución que se adoptó fue considerar que, en relación con la declaración presentada de forma extemporánea, desde el momento en que se presenta comienza el inicio del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, con lo que se establecía una regla especial junto con la regla general del inicio del cómputo de la prescripción. Así, con la fijación del inicio del cómputo de la prescripción al día siguiente al de finalización para presentar la declaración tributaria, la ley fija también el nacimiento del derecho a liquidar el tributo, en el caso de presentación extemporánea de la declaración, en el momento de la presentación efectiva de la declaración. Las propias leyes reguladoras de los distintos tributos establecen que, cuando la declaración tributaria se presenta extemporáneamente, el inicio del cómputo de prescripción se sitúa en el momento en que dicha declaración se presente ante la Administración, independientemente del instante en que finalizó el plazo para declarar el tributo.

Una vez iniciado el cómputo del plazo de prescripción, el mismo concluye por el transcurso de cuatro años sin que por parte de la Administración se haya llevado a cabo ninguna actuación tendente a determinar la deuda tributaria a través de la correspondiente liquidación. Por ello, como regla general, la liquidación tributaria es el acto que pone fin al ejercicio de este derecho a determinar la deuda por la Administración, una vez notificado al obligado tributario, sin perjuicio de los actos que pueden producir la interrupción del plazo de prescripción.

El Tribunal Supremo, ya desde una sentencia de 6 de noviembre de 1993 estableció que la finalización de los procedimientos instruidos para la determinación de deudas tributarias se producía con la notificación del acto de liquidación<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Así sucedió en la STS de 6 de noviembre de 1993 (núm. recurso 1004/1989), donde se afirma: “*En relación, ya, con la prescripción objeto de disquisición, la Sala entiende, con la sentencia recurrida, que la misma ha quedado, en el presente caso, perfectamente consumada, porque, al tiempo de la notificación de la liquidación al obligado tributario, había transcurrido con exceso el plazo de los cinco años que, a partir del momento de devengo [arts. 64 a) y 65 de la Ley General Tributaria de 1963 y 95.1. a) del real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre], se señalan, a tal efecto, en la normativa aplicable, en tanto en cuanto: A) Si el diez a quo del plazo citado es el del devengo o transmisión onerosa de la finca, materializado el 28 de junio de 1982, el diez ad quem, según el tenor del art. 66 a) de la citada Ley*”

De esta manera, la Ley General Tributaria toma como referencia el Derecho público en relación a que la eficacia de los actos administrativos que ponen fin a los procedimientos que tienden a la aplicación de los tributos, al determinar que la finalización se logra con la notificación de los mismos. Desde esta perspectiva, una vez que el órgano de la Administración ha realizado las operaciones de cuantificación y ha determinado la deuda tributaria según el art. 101.1 LGT, y notificado conforme al art. 102 LGT, con la notificación de dicho acto de liquidación tributaria finaliza el proceso de determinación de la deuda tributaria, siempre y cuando se haya realizado en el plazo de cuatro años desde el inicio del plazo de prescripción, de tal forma que pueda derivarse que se ha ejercitado el derecho a determinar la deuda tributaria.

#### **4.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas**

El artículo 67.1 LGT establece que respecto al derecho a exigir el pago de la deuda tributaria se inicia el cómputo del plazo de prescripción al día siguiente de finalización del periodo voluntario del pago de la deuda tributaria.

El derecho a exigir el pago de deudas tributarias por los órganos de recaudación se ejercita a través de la incoación del procedimiento ejecutivo que comienza con la notificación de la providencia de apremio, el cual solamente se puede iniciar una vez ha terminado el periodo voluntario de pago sin haberse satisfecho la deuda tributaria, esto es, en periodo ejecutivo. Puede desprenderse, por tanto, que el art. 67.1 hace coincidir el inicio del cómputo de prescripción de este derecho a exigir el pago con el inicio del periodo ejecutivo de pago, cuyo inicio, sin embargo, no tiene por qué coincidir con el inicio del procedimiento de apremio que puede darse en un momento posterior, puesto que el inicio del periodo ejecutivo no determina el inicio automático del procedimiento de apremio.

El artículo 161.1 LGT determina que el periodo ejecutivo para el cobro de deudas tributarias que hayan sido liquidadas por la Administración se inicia el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso, debiéndose considerar los plazos para su ingreso que prevé el artículo 62.2 de la LGT, y para el caso de deudas autoliquidadas sin ingreso de su importe, el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho

---

*General Tributaria [“El plazo de prescripción que se refiere la letra a) del art. 64 se interrumpe por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible”], es el de la notificación al señor M. de la exacción, practicada el 14 de julio de 1987, vencido ya el comentado plazo de los cinco años, pues del texto transcrito se infiere, evidentemente, que no basta que se efectúe la actuación administrativa, en el caso presente de la liquidación, sino que es preciso, además, que sea notificada o, en la forma que se prevea, puesta en conocimiento del sujeto afectado, de modo tal que, en consecuencia, será la notificación lo que habrá de producirse antes de finalizar el período de la prescripción para tener virtualidad interruptiva (circunstancia que aquí se materializó dieciséis días después de transcurrido el término citado)”.*

ingreso, y en su defecto, en el caso de la autoliquidación extemporáneas, al día siguiente de presentar la autoliquidación.

De manera que, el pago de las deudas tributarias pasa a ser exigible por vía ejecutiva tras el vencimiento del periodo voluntario de pago sin que se haya satisfecho su importe, o bien, al día siguiente de la presentación de una autoliquidación extemporánea sin efectuar el ingreso que en la misma se hubiera cuantificado. Desde ese momento, el órgano recaudatorio puede exigir el pago de la deuda a través de un procedimiento ejecutivo de apremio, es decir, puede llevar a cabo las actuaciones tendentes al cobro de la deuda, por lo que, es a partir de ese momento cuando se inicia el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas.

Sin duda, dicho plazo se verá interrumpido por la notificación de la providencia de apremio al deudor tributario, que tendrá lugar en un momento posterior al inicio del periodo ejecutivo, de tal forma que con la notificación de la providencia de apremio se inicia el procedimiento ejecutivo de apremio de la deuda tributaria. Y esto es así porque el inicio efectivo del procedimiento de apremio supone realizar una acción que implica la intención de hacer efectivo el derecho a exigir el pago. Por tanto, el inicio efectivo del procedimiento de apremio supone la falta del fundamento de la prescripción, que es la ausencia del ejercicio de un determinado derecho durante un tiempo.

Respecto a las deudas liquidadas por el obligado tributario principal, el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas tributarias autoliquidadas normalmente se produce al día siguiente de finalizar el periodo voluntario de pago, que coincide con la finalización del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación pues, aunque conceptualmente son dos periodos distintos porque se refieren a diferentes obligaciones, la ley reguladora de cada tributo los hace coincidir.

En el caso de las deudas autoliquidadas cuando la autoliquidación se ha presentado extemporáneamente y sin ingresar al tiempo la deuda autoliquidada, el inicio del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de esa deuda lógicamente comienza cuando se presenta la liquidación, pues sólo entonces, habiéndose producido antes la finalización del periodo voluntario de pago, la Administración conoce la deuda y puede exigir su pago.

El inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago se puede producir en un momento diferente cuando se trata de exigírselo a un responsable. Así se desprende del artículo 67.2 de la LGT. La LGT diferencia entre los responsables solidarios y subsidiarios, distinguiendo dentro de los primeros un supuesto general y otro específico que surge por actuaciones realizadas por un tercero durante el procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal que determinan la responsabilidad solidaria de ese tercero.

El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios *“comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en*

*período voluntario del deudor principal*”, es decir, a partir de ese momento se puede requerir el pago al responsable, si bien, la ley permite realizar la declaración de la responsabilidad y su notificación de la responsabilidad (aunque no el requerimiento de pago) con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda (art. 175.1.a).

No obstante, como se ha anunciado, esta regla general respecto al inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda a los responsables solidarios tiene una excepción en virtud de lo previsto en el apartado 2 del artículo 42 LGT, el cual establece que aquellos cuya responsabilidad surja por actuaciones, negligentes o culposas, que impiden o dificultan las actuaciones administrativas del procedimiento de apremio, el cómputo del plazo de prescripción comienza en el momento en que ocurran los hechos que constituyen el presupuesto de hecho de la responsabilidad<sup>25</sup>. De forma que supondría retrasar el inicio del cómputo hasta que se produzcan las conductas que generan la responsabilidad, hecho que obviamente siempre tiene lugar con posterioridad a la terminación del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal, pues sólo entonces se podrá haber iniciado el procedimiento de apremio contra el obligado principal y solo entonces, en el transcurso de dicho procedimiento, se podrán dar las situaciones a las que se refiere el artículo 42.2 de la LGT que convierten en responsable solidario de la deuda objeto del procedimiento al tercero que las protagonice.

El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios *“comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquier de los responsables solidarios”*. Significa esto, lógicamente, que el inicio del cómputo del plazo de prescripción en este caso se retrasa también si se compara con el momento en que tiene lugar dicho inicio cuando la exigencia de pago de la deuda se dirige hacia el deudor principal.

---

<sup>25</sup> Dispone el artículo 42.2 LGT: *“También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:*

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.*
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.*
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”*.

### **4.3 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a iniciar determinados procedimientos para comprobar e investigar**

Como ya se ha indicado, como excepción a la regla general de la imprescriptibilidad del derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar establecida en el artículo 115.1 de la LGT, el artículo 66.bis.2 de la misma LGT, introducido por la Ley 34/2015, establece un supuesto en el que el derecho a comprobar también prescribe por falta de ejercicio a los diez años. Se trata, en concreto, del derecho a iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

Pues bien, en este caso el cómputo del plazo de prescripción se inicia al día siguiente en que finalice el plazo para presentar la liquidación o autoliquidación del ejercicio en que se generó el derecho a compensar dichas bases o a aplicar las deducciones. Es decir, se inicia al día siguiente de que finalice el plazo para presentar la autoliquidación del Impuesto, que generalmente será el de Sociedades, en el que se haya generado una base imponible negativa compensable con bases positivas de ejercicios futuros, o se haya generado el derecho a aplicar una deducción, que no se puede aplicar en ese ejercicio por insuficiencia de cuota, pero que se puede aplicar sobre las cuotas de ejercicios futuros.

Este procedimiento de comprobación solo podrá realizarse cuando no haya prescrito el derecho a liquidar de la obligación tributaria objeto de practicar tales compensaciones de bases negativas o de aplicar deducciones pendientes. Esto es lógico, pues, aunque se trata de iniciar un procedimiento de comprobación e investigación que tendrá por objeto hechos acontecidos en periodos impositivos cuyas obligaciones tributarias pueden haber prescrito ya en el momento de iniciar el procedimiento, lo único que justifica el procedimiento en cuestión es comprobar la veracidad de los hechos del pasado que resulten determinantes para la cuantificación de una deuda tributaria respecto a la cual aún no ha prescrito el derecho de la Administración a determinarla.

## **5. Interrupción del cómputo del plazo de prescripción**

El plazo de prescripción, por afectar al ejercicio de derechos, es susceptible de quedar interrumpido por cualquier acción destinada a activarlos, con el efecto de que, al realizar la acción conducente a ejercitar el derecho, se reinicia el cómputo del plazo de prescripción que estaba transcurriendo. En esto se diferencia la prescripción de la caducidad pues, una vez vencido el plazo máximo al que estén sujetos los procedimientos administrativos, el procedimiento termina sin posibilidad de reiniciar el plazo y reanudarla actividad del órgano administrativo que acciona el procedimiento.

La prescripción se basa en la extinción de derechos por el transcurso del tiempo sin ejecutar los mismos, de manera que, una actuación destinada a ejercitar el derecho de que se trate implica interrumpir el transcurso de dicho lapso de tiempo. En este caso debe entenderse que supone que el cómputo del plazo de prescripción queda

interrumpido con la consecuencia inmediata de regeneración de un nuevo plazo de prescripción de igual duración.

La interrupción se puede producir por cualquiera de las partes que intervienen en la relación jurídica, tanto por quien le corresponde el ejercicio del derecho, como por quien puede oponerse a su realización. Por tanto, respecto a los derechos de la Administración tributaria objeto de este trabajo, la interrupción de la prescripción puede producirse por actos del titular del derecho que prescribe que persiguen su ejercicio, esto es, por una acción administrativa dirigida a determinar la deuda mediante la correspondiente liquidación o a exigir el pago de una deuda ya liquidada o por el inicio de actuaciones dirigidas a comprobar bases o cuotas o deducciones en los supuestos a los que se refiere el artículo 66.bis.2 de la LGT. Pero también puede producirse la interrupción de la prescripción por actos del deudor de la obligación correspondiente.

No obstante, no cualquier actuación administrativa o del obligado tributario es susceptible de interrumpir los derechos y obligaciones desplegados en la relación jurídica tributaria, porque únicamente interrumpen el plazo de prescripción aquellos actos dirigidos al ejercicio del derecho concreto de que se trate y, además, siempre que aquellos actos se hayan llevado a cabo por quienes pueden activar el derecho correspondiente o por quienes pueden oponerse a su validez.

La actuación administrativa o del obligado tributario que interrumpe el cómputo del plazo de prescripción tiene que dirigirse al ejercicio del derecho cuya prescripción queda interrumpida, de forma que su efecto interruptor no se traslade al ejercicio de otros derechos que no se activaban como consecuencia de la actuación desplegada. Por ejemplo, una actuación de la Administración dirigida al cobro de una deuda tributaria no conlleva la interrupción del derecho a determinarla mediante la correspondiente comprobación; y de igual manera, la interposición de una reclamación o recurso por el obligado tributario contra el acto de liquidación tributaria supone la interrupción del cómputo de la prescripción del derecho a determinar esa deuda, pero no el derecho a su cobro, de forma que si no se encuentra suspendida la ejecución de la deuda, el plazo de prescripción seguirá transcurriendo en relación con el derecho de la Administración a exigirla.

El acto que interrumpe el plazo de prescripción debe tratarse de una actuación con voluntad de progresión hasta alcanzar el fin que la promovió, por ello, la LGT ha previsto efectos relativos a una paralización injustificada de la actividad administrativa tendente al ejercicio de derechos susceptibles de prescripción. La ley, por razones de seguridad jurídica, debe controlar que la acción que interrumpe el cómputo del plazo de prescripción no tenga como único fin evitar la extinción del ejercicio del derecho por el transcurso del tiempo, de forma que, se sanciona la paralización continuada de la actividad administrativa susceptible de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción. Así, por ejemplo, en el párrafo tercero del artículo 104.3 LGT se establece que *“cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al*

*obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo”.*

Así parecen entenderlo también los tribunales de justicia. En efecto, a este respecto el Tribunal Supremo, en sentencia 11 de mayo de 2004 (núm. recurso 4165/1999), ha precisado qué es lo que caracteriza al acto que interrumpe el cómputo del plazo de prescripción tributaria, estipulando que dicho acto ha de tener una finalidad y naturaleza propia, además de ser limitativo y restrictivo, porque debe de ser un acto tendente a iniciar o continuar el respectivo procedimiento en el que se pretenda hacer valer el derecho de que se trate, sin que su finalidad sea meramente provocar la interrupción<sup>26</sup>.

En resumen, la acción que tiene el efecto de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción de un determinado derecho de la Administración tributaria debe ser continuada o mantenida por quien, estando legitimado para ello, ha realizado la primera acción que haya provocado la interrupción.

Hechas las anteriores consideraciones generales acerca de la interrupción del cómputo del plazo de prescripción de los derechos de la Administración tributaria, se analizarán a continuación los actos que pueden interrumpir cada uno de esos derechos. La Ley General Tributaria en su artículo 68 fija cuáles son las actuaciones administrativas y de los particulares que producen el efecto de interrumpir cada uno de los derechos de la Administración tributaria prescriptibles a los cuatro años, esto es, el derecho a determinar la deuda y el derecho a exigir su pago. Por lo que respecta a la interrupción de la prescripción del derecho a iniciar procedimientos de comprobación e investigación al que se refiere el artículo 66.bis.2 de la LGT, parece que es el apartado 9 del artículo 68 de la LFGT, introducido por la Ley 34/2015, el que regula indirectamente la cuestión de la interrupción del cómputo de su plazo de prescripción.

### **5.1 La interrupción del derecho a determinar la deuda tributaria por actos de la Administración**

Las actuaciones administrativas tendentes a determinar la deuda tributaria, susceptibles de interrumpir el cómputo de la prescripción de ese derecho son aquellas que, realizándose con conocimiento formal del obligado tributario, persigan la regularización de todos, o parte, de los elementos constitutivos de la obligación tributaria. De manera que, se trata de actuaciones administrativas que conllevan el ejercicio de la autotutela declarativa de la obligación tributaria a través de la determinación de todos o de una parte de sus elementos integradores, siempre que tengan eficacia en virtud de su notificación al interesado.

---

<sup>26</sup> En la referida STS se indica lo siguiente: *“El acto interruptivo de la prescripción tiene una finalidad y naturaleza propia y específica, en cuanto genera la extinción de un derecho, como es el de determinar o exigir el pago de una deuda tributaria por parte de la Administración, y es, por ello, un acto limitativo y restrictivo, en realidad numerus clausus, pues no cualquier acto administrativo, aun debidamente notificado al sujeto pasivo, puede producir el efecto pretendido de la interrupción de la prescripción, sino sólo aquél tendencialmente ordenado a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos y que no responda al mero fin de provocar, formalmente, dicha interrupción”.*

El art. 68.1 LGT establece que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria puede quedar interrumpido por cualquier acción de la Administración realizada, con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. Asimismo, interrumpe el derecho a determinar las deudas tributarias, la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

Por otra parte, son actos que conllevan la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar deudas tributarias las actuaciones llevadas a cabo por el obligado tributario, de forma fehaciente, conducentes a la autoliquidación tributarias.

En la anteriormente mencionada sentencia 11 de mayo de 2004 (núm. recurso 4165/1999), así como en la sentencia de 8 de febrero de 2002 (RJ 2002/2242), cuya doctrina se reitera posteriormente en sentencias de 13 de febrero de 2007 (RJ 2007/535), 2 de junio de 2008 (RJ 2008/5468), y 22 de diciembre de 2008 (RJ 2009/369), el Tribunal Supremo enumera las notas que deben concurrir en los actos de la Administración susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción: “(...) *solo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate*”.

De nuevo, como anteriormente se ha expuesto, la doctrina jurisprudencial pretende indicar que sólo se puede considerar como acción administrativa susceptible de provocar la interrupción del plazo de prescripción aquella que realmente evidencie el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, por ello ha de tratarse de actuaciones administrativas dirigidas a la efectiva regularización de la situación tributaria del contribuyente. Además, debe de tratarse de una actuación dirigida al fin propuesto, formalmente notificada al obligado tributario, que sea concreta sin posibilidad de abstracción en su contenido y, jurídicamente válida. No obstante, la exigencia de validez jurídica de la actuación no supone que cuando un acto sea inválido no provoque nunca la interrupción de la prescripción, porque los actos anulables sí son susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción; solo los declarados nulos no pueden producir ese efecto interruptivo del plazo de prescripción.

La Ley General Tributaria combina plazos de prescripción con plazos de caducidad de la actividad administrativa, de ahí que, producida por una acción la interrupción del cómputo del plazo de prescripción, si dicha acción permanece en el tiempo sin que la sucedan otras dirigidas al efectivo ejercicio del derecho que se pretendió activar, el

transcurso del tiempo de paralización administrativa denota que no se tuvo la voluntad de ejercitar tal derecho, de forma que, sobrevenido el plazo de inactividad, es decir, caducado el procedimiento que se inició con la acción interruptiva, el efecto que se produjo con dicha acción se entiende no provocado, por tanto, se considera que el cómputo del plazo de prescripción ha proseguido en el tiempo como si ninguna actuación hubiera interrumpido dicho cómputo.

La acción que tiene el efecto de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción tiene que ser una acción promovida y continuada por el titular del derecho o por quien se oponga a su validez. Así, por ejemplo, si un obligado tributario interpone un recurso contra una liquidación tributaria, conlleva la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y, si después, el recurrente presenta un escrito de alegaciones, la interposición de dicho escrito vuelve a interrumpir el plazo de prescripción.

En cambio, si se trata de actuaciones de inspección relativas a determinar una deuda tributaria que finalizan en disconformidad, el posible escrito de alegaciones del contribuyente no interrumpe de nuevo el plazo de prescripción porque es la inspección tributaria la iniciadora del procedimiento y de las actuaciones interruptoras del plazo de prescripción, y no ha sido la autora del escrito de alegaciones, que además, el mismo es una mera continuación de la iniciativa llevada a cabo por el órgano de inspección. En resumen, la acción que tiene el efecto de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción de un determinado derecho de la Administración tributaria debe ser continuada o mantenida por quien, estando legitimado para ello, ha realizado la primera acción que haya provocado la interrupción.

Otra de las circunstancias que han de darse para que una actuación de la Administración pueda provocar la interrupción del plazo de prescripción de su derecho a determinar la deuda tributaria sobre la que es preciso hacer algún comentario es, como se ha mencionado anteriormente, que la actuación administrativa ha de haber sido notificada al obligado tributario conforme a Derecho, bastando para entender cumplido este requisito con que la Administración lleve a cabo la notificación forma que el obligado tributario esté en posición de conocerla.

Diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia y la jurisprudencia del Tribunal Supremo mantienen esa misma interpretación, sobretodo en relación con las “notificaciones defectuosas”, las cuales, por sus características, no interrumpen la prescripción. Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 30 de junio de 2000 (núm. recurso 305/1998)<sup>27</sup>, reconoce la prescripción del derecho

---

<sup>27</sup> Señala el Tribunal Supremo en la citada sentencia: “Cuando la Señora R, presenta su escrito el 23 de mayo de 1997, ambas deudas ya habían prescrito conforme al art. 64 LGT (...) Y considerando en efecto esta Sala que ya habían prescrito, porque la notificación aludida no reunía los requisitos legales exigidos para considerarla hecha correctamente, de conformidad con los arts. 58 y 59, de la Ley 30/92; por tanto, no se interrumpió la prescripción”.

a liquidar del Impuesto de Bienes Inmuebles debido a los defectos en la notificación. Los defectos de la notificación apreciados son que no se pone de manifiesto la persona que recibe la notificación ni en el concepto en que la recibe, de manera que la notificación se considera no conforme a Derecho y, por lo tanto, no se considera que produzca efectos interruptivos.

Igualmente, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en sentencia de 27 de septiembre, núm. recurso 129/2000, relativa a la notificación de una actuación referida al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, consideró que la notificación tenía vicios, dado que no se dirigía al obligado tributario sino a su cónyuge, por lo que se entendió que había prescrito el derecho a liquidar la deuda ya que la notificación no interrumpió el plazo de prescripción, pues la esposa no es ni sujeto pasivo ni obligada solidaria. En concreto dijo el TSJ de Valencia: *“El plazo para la declaración-liquidación del IRPF, ejercicio 1990 finalizó el 20 de junio de 1991. La actuación de la Inspección se inició mediante diligencia de comunicación y requerimiento de comparecencia en la Oficina de la Inspección de fecha de 17 de junio de 1996, dirigida a Doña Marina S.G., esposa del actor y que fue notificada el 18 de junio de 1996. No puede considerarse que la comunicación y requerimiento iba dirigido también al esposo D. Salvador H.R., pues su nombre aparece manuscrito, sin haberse salvado dicha testificación manuscrita y sin que exista garantía de que éste era el contenido de la diligencia notificada. (...) habiendo prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; sin que, por las razones anteriormente expuestas, el requerimiento dispuesto el 18 de junio de 1996 a su esposa que no era sujeto pasivo, ni estaba obligada solidariamente. No obstante, a la anterior conclusión el hecho de que la notificación de ese requerimiento la firmase el actor; pues la requerida era la esposa”*.

Por otra parte, hay que plantear el efecto interruptor que pueden tener los actos nulos y anulables. Como punto de partida debe tenerse en cuenta que los actos nulos se consideran imprescriptibles aun siendo firmes, pues en ellos el vicio es invalidante y “ab origine”<sup>28</sup>. En cambio, los actos anulables son aquellos en los que el vicio queda subsanado con el paso del tiempo, concretamente, desde el momento en que adquieren firmeza<sup>29</sup>. No obstante, la normativa tributaria no regula tal cuestión expresamente cuando regula la interrupción de la prescripción, por lo que hay que acudir a la doctrina fijada por el Tribunal Supremo al respecto.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, en el caso de actos nulos de pleno derecho, considera que la declaración de nulidad implica la inexistencia de la liquidación que deriva del mismo, así como la no interrupción del plazo de prescripción. Así se señala en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2011 (núm. recurso 120/2005),

---

<sup>28</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 31 de marzo de 1999 (núm. recurso 674/1996): *“La única excepción se encuentra en los que se declaran nulos de pleno de derecho, pues en ellos el vicio invalidante y “ab origine” que padecen hace que se tenga por inexistentes desde que se dictaron, y no pudiendo surtir efectos, tampoco los despliegan para interrumpir la prescripción”*.

<sup>29</sup> ESEVERRI E., *La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, pág. 129 y ss.

que dice: “(...) en definitiva, la Sentencia impugnada en esta sede niega la existencia de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria al estimar que tiene efecto interruptivo de dicha prescripción la interposición de una reclamación económico-administrativa contra un acto administrativo – Diligencia de embargo – declarado nulo – no aparece en el expediente la liquidación tributaria y su notificación- causando indefensión, incurriendo, de este modo, en causa de nulidad de pleno derecho. No cuestiona, sin embargo, el órgano judicial, que un acto dirigido a recaudar pueda interrumpir la prescripción del derecho a liquidar, simplemente, le niega efecto interruptivo a la referida Diligencia de embargo porque fue declarada nula”.

Por el contrario, los actos anulables sí tienen el efecto interruptivo, a juicio del Tribunal Supremo. Así lo ha confirmado en Sentencia de 19 de abril de 2006 (núm. recurso 58/2004), al indicar lo siguiente: “De todo lo razonado se infiere la necesidad de estimar el Recurso de Casación en Interés de Ley interpuesto por el Abogado de Estado, por lo que (...) estimando el Recurso declaramos como doctrina legal que: La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no dejan sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos”.

Como se ha señalado anteriormente, no solo actuaciones de la Administración tributaria pueden interrumpir la prescripción de su derecho a determinar una deuda tributaria, también pueden a hacerlo ciertas actuaciones de los obligados tributarios. Las actuaciones del particular que conllevan la interrupción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria a través de la oportuna liquidación se recogen en el artículo 68.1 b) LGT, y son la interposición de recursos o reclamaciones en las que se discute la oportunidad y validez del acto de liquidación tributaria, así como la actuación fehaciente del obligado tributario conducente a cumplir su obligación (autoliquidación de la deuda tributaria).

En cuando a la interposición de recursos y reclamaciones, el artículo 68.1 b) LGT recoge esta causa de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria con respecto a la interposición de recursos en vía administrativa o jurisdiccional por el obligado tributario que cuestionen la razón de ser de la obligación de pago por no estar de acuerdo con el importe de la deuda.

No solo el acto de interposición produce el efecto de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, sino también, como ya se ha expresado, las actuaciones realizadas en el transcurso de esos recursos y reclamaciones, siempre que de ellas haya tenido conocimiento formal el recurrente.

No obstante lo anterior, la interposición de un recurso o reclamación por parte de un particular como causa de interrupción del derecho de la Administración a determinar la deuda no ha sido una cuestión pacífica en la doctrina científica. Desde un punto de vista

teórico, el profesor DÍEZ PICAZO<sup>30</sup> afirma que el artículo 66 de la antigua LGT, hoy el artículo 68 de la LGT de 2003, debe interpretarse de manera que no es la interposición del recurso o la reclamación la que produce la interrupción de la prescripción, sino el acto administrativo previo que es objeto de reclamación, y con la interposición de la reclamación o recurso lo que sucede es que se continua con dicha interrupción.

Sin embargo, el profesor FERREIRO<sup>31</sup> considera que la Ley General Tributaria debe entenderse en el sentido de que es la interposición del recurso o reclamación la que produce la interrupción de la prescripción.

La interpretación que hizo la doctrina administrativa es más próxima a la del profesor FERREIRO, pues en la Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 1988 se analizó esta cuestión señalando la necesidad de un acto administrativo previo pero, a su vez, manteniendo que es el acto de interposición del recurso o reclamación el que produce la interrupción de la prescripción.

En un primer momento, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, establecía que la interrupción de la prescripción no se llevaba a cabo por la interposición del recurso o reclamación, sino que se producía con la notificación al interesado del acto administrativo impugnado, de tal forma que el recurso o reclamación era una prolongación del efecto interruptivo del acto. Así se desprende de la Sentencia de 29 de enero de 1994 (núm. recurso casación 299/1994), cuando se afirma: *“La interposición de la reclamación o recurso con efectos interruptivos tanto la puede hacer el administrado interesado – aunque, en este caso, en que, estando en principio favorecido por la prescripción iniciada e interesado, lógicamente, en que la misma se consuma, no le conviene por absurda la promoción de la impugnación, y debe entenderse, por tanto, el texto del precepto (art. 66 LGT de 1963) en el sentido no de que la interrupción se origina con tales actos impugnatorios sino en el de que una prescripción ya interrumpida por otro acto distinto (como puede ser, en este caso, el giro de la primera liquidación) continúa interrumpida durante la sustanciación de la reclamación o recurso”*.

Posteriormente, el Tribunal Supremo cambia de criterio, y así, en la Sentencia de 6 de junio de 2005 (núm. recurso 2216/2000) establece: *“La base o fundamento de la prescripción extintiva es el estado de latencia o inactividad del derecho. Por ello se interrumpe con las acciones que hacen salir de dicho estado de latencia el ejercicio del derecho. Y tales acciones pueden proceder tanto de la Administración como del sujeto pasivo. De manera que conforme al invocado artículo 66 LGT de 1963, interrumpe el curso de la prescripción no solo la actuación del sujeto pasivo conducente al pago, liquidación o reconocimiento de la deuda, sino también cualquier recurso, reclamación*

---

<sup>30</sup> DIEZ PICAZO L., “La extinción de la deuda tributaria”, *Revista de derecho financiero*, número 54, 1964, págs. 467 y ss.

<sup>31</sup> FERREIRO LAPATZA J., *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 318.

*o alegación que formule, aunque, como el lógico sea por rechazar o negar la deuda”. Igualmente, la Sentencia de 5 de abril de 2005 (núm. recurso 7400/2000): “En este sentido, la reclamación económica administrativa formulada contra la liquidación (...), resuelta favorablemente para el recurrente, por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (...) interrumpe la prescripción, de conformidad con lo dispuesto en el art. 66.1.b) de la Ley General Tributaria y apartado a). Por tanto, desde la fecha de dicha resolución (...), hasta la nueva liquidación en fecha (...) notificada en (...), no han transcurrido los cinco años, que el precepto establece para apreciar la prescripción alegada”.*

En definitiva, la válida interposición del recurso o reclamación produce la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, y no el acto administrativo de liquidación que se impugna.

El artículo 68.1 c) LGT establece que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria se interrumpe *“por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”*. De dicho precepto se puede entender que interrumpe el cómputo del plazo de prescripción cualquier acto del particular que vaya dirigido a la liquidación o autoliquidación del tributo y, además, se requiere que se haya hecho por el obligado tributario de forma fehaciente, es decir, con conocimiento de la Administración tributaria competente. Con respecto a las declaraciones y autoliquidaciones susceptibles de interrumpir el derecho a determinar deudas tributarias, no cabe duda, por tanto, de su eficacia interruptora del plazo de prescripción en virtud de los actos del particular dirigidos a concretar deudas tributarias, aunque lo sean por mandato legal y no se trate de actos voluntariamente aceptados por el contribuyente, sino de actos debidos.

Así lo ha interpretado el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 11 de octubre de 1996 (núm. recurso 4315/1994), al señalar lo siguiente: *“Ha de reconocerse efectos interruptores de la prescripción, a la presentación del documento y de la correspondiente autoliquidación del impuesto que grava el negocio jurídico que contiene, por ser, de un lado, el medio por el que se pone en conocimiento de la Administración Tributaria el hecho, acto o negocio jurídico que representa o recoge el hecho impositivo, ya que es a partir de la presentación del documento y de la autoliquidación cuando la Administración puede empezar a comprobar el contenido del acto o negocio jurídico que represente o recoge el hecho impositivo, ya que es a partir de la presentación del documento y de la autoliquidación cuando la Administración puede comenzar a comprobar el contenido del acto o negocio jurídico celebrado, liquidarlo y recaudar, cuando proceda, la cuota resultante y, por otro, la autoliquidación a la que está obligado el sujeto pasivo y su presentación es un acto que tiende a la liquidación de la deuda tributaria generada por el hecho imponible que condiciona y aun cuando se pretenda o se busque con ello una exención total o parcial de tal deuda tributaria, toda vez que finalidad, es cancelar o extinguir, total o parcialmente, la deuda tributaria, generada, por lo que en cualquier caso el acto de su*

*presentación a la Administración Tributaria cae dentro del ámbito de la exigencia condicionante del art. 66.1.c) de la Ley General Tributaria”.*

## **5.2 Interrupción de la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria**

Una vez determinada la deuda tributaria a través de las actuaciones administrativas, de manera que se concluye el ejercicio del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, comienzan otras actuaciones que tienden a la ejecución de la deuda, es decir, se ejercita el derecho a exigir el pago de la deuda ya liquidada, produciéndose la interrupción del cómputo del plazo de prescripción como consecuencia de actuaciones administrativas que persigan la efectiva recaudación de la deuda ya concretada.

El efecto interruptor de la prescripción se proyecta sobre las actuaciones que conllevan la recaudación efectiva de una concreta deuda tributaria, de forma que, el efecto interruptor no se extiende a otras deudas tributarias referidas al mismo deudor respecto de las que aún no haya comenzado la actuación recaudadora.

El inicio del cómputo de la prescripción del derecho a exigir la deuda tributaria comienza, como ya se ha señalado, al día siguiente de haber finalizado el periodo voluntario de pago, porque es entonces cuando comienza el periodo ejecutivo y la posibilidad de exigir el pago de la deuda mediante un procedimiento ejecutivo de apremio. Por lo tanto, el primer y principal acto que puede provocarla interrupción de ese plazo prescriptivo del derecho a exigir la deuda tributaria se produce con la notificación al deudor de la providencia de apremio (art. 167.1 LGT), que da comienzo al referido procedimiento de apremio.

También se puede producir la interrupción por otros actos de la Administración que de forma efectiva persigan la recaudación de lo adeudado, así como por actos del particular, que realice con conocimiento cierto de la Administración tributaria, tendentes al pago o extinción de la deuda.

Asimismo, el plazo de prescripción de este derecho puede verse interrumpido por la interposición de recursos y reclamaciones, así como por aquellos actos en virtud de los cuales se sustancien los referidos recursos y reclamaciones cuando se lleven a cabo con conocimiento fehaciente del interesado.

Por último, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria también se interrumpe por ciertos actos que no provienen en sentido estricto ni de la Administración ni tampoco del particular. Son los actos recogidos en el apartado b) del artículo 68.2 de la LGT: “...*la declaración de concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso*”. Se trata de actos que, aun no siendo efectuados por las partes directamente implicadas en la deuda

tributaria, tienen sustantividad propia como para entender que interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria, porque impiden a la Administración ejercitar efectivamente su derecho mediante las acciones pertinentes, como es el inicio o la continuidad de un procedimiento de apremio.

### **5.3 Interrupción de la prescripción del derecho a comprobar e investigar**

A diferencia de lo que ocurre con los supuestos establecidos en el artículo 66 de la LGT, cuyo plazo de prescripción puede ser interrumpido por algunas de las causas previstas en el artículo 68 LGT, el artículo 66 bis de la LGT no prevé claramente ninguna causa de interrupción expresa de la prescripción del derecho de la Administración a iniciar un procedimiento para comprobar e investigar en los casos a que se refiere el apartado 2 del citado artículo 66 bis.

Sin embargo, la Ley 34/2015 introdujo como novedad la interrupción de la prescripción de obligaciones conexas (art. 68.9 LGT<sup>32</sup>), pudiéndose entender que, cuando se trata de comprobar la veracidad de bases imponibles negativas o de deducciones originadas en ejercicios pasados que pueden producir efectos en ejercicios futuros, porque se compensan o aplican para el cálculo de la deuda tributaria de obligaciones no prescritas de esos últimos ejercicios, se trata de “obligaciones conexas”. Se puede considerar, por tanto, que lo dispuesto en el artículo 68.9 de la LGT se refiere, precisamente por lo que aquí interesa, a la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a iniciar un procedimiento de comprobación en los casos a los que se refiere el artículo 66.bis.2 de la LGT.

Según dispone el artículo 68.9 de la LGT, cuando la Administración regulariza una obligación tributaria, que se encuentra relacionada con otra del mismo obligado tributario, si se pretende modificar ésta –es decir, la obligación conexas–, aplicando los criterios en los cuales se ha fundamentado la regularización de la primera, es probable que no pueda realizarse, al encontrarse la deuda prescrita. Lo que puede acarrear –según señala la Exposición de Motivos de la Ley de Reforma– “*supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario*”, pero también, producir “*situaciones de nula*

---

<sup>32</sup> Dispone el artículo 68.9 de la LGT: “*La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.*”

*A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto”.*

*tributación en detrimento de los intereses del erario público*". Todo ello se pretende evitar con la interrupción prevista en el artículo 68.9 LGT.

Dispone ese apartado del precepto legal que la interrupción del derecho de la Administración para determinar la deuda de una obligación tributaria, interrumpe también los derechos a liquidar (art. 66 a) LGT) y a devolver (art. 66 c) LGT) de otras obligaciones tributarias conexas con aquella, titularidad del mismo obligado tributario, siempre que los elementos regularizados en la primera de las obligaciones resulten de aplicación a las segundas y supongan una tributación distinta en ellas, pudiéndose solicitar la aplicación de este efecto expansivo, bien de oficio, bien a instancia de parte.

El precepto también define las obligaciones conexas como "*aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto*" (art. 68.9 párrafo segundo de la LGT). No obstante, hay autores, como MORENO GONZÁLEZ S., que ante tal definición sostienen que a la luz de la vaguedad e indeterminación de la definición empleada, no es arriesgado aventurar una importante y compleja casuística en relación a estas obligaciones conexas, generando un nuevo foco de litigiosidad entre Administración tributaria y obligados tributarios<sup>33</sup>.

Aclara también el precepto que son obligaciones tributarias conexas aquéllas en que alguno de sus elementos resulta afectado o se determina en función de otros correspondientes a obligaciones tributarias distintas o a períodos impositivos diferentes.

La generalidad de esta norma parece incluir en su ámbito de aplicación todas aquellas obligaciones en las que sus elementos de cuantificación o exigibilidad se integren o se vean afectados por los de otro período u obligación. De manera que la conexidad prevista en el artículo 68.9 LGT parece inabarcable y difícil de aprehender por la amplitud de causas de interrupción a las que se refiere y los distintos derechos a los que afecta<sup>34</sup>.

En definitiva, y centrándonos en el derecho de la Administración a comprobar e investigar, a la incertidumbre sobre el ámbito de aplicación del art. 68.9 LGT, se añade también la del posible carácter total o parcial de la interrupción de la prescripción sobre obligaciones conectadas con la que está siendo objeto de regularización<sup>35</sup>. El Tribunal Supremo en las sentencias de 6 de noviembre de 2008 (rec. de casación núm. 1012/2006) y 12 de diciembre de 2011 (núm. recurso 346/2008), establece que "*cualquier actuación administrativa que tenga por objeto la comprobación, aunque sea parcial, de una obligación tributaria interrumpe la prescripción respecto de todos los*

---

<sup>33</sup> MORENO GONZÁLEZ S., *Consideraciones sobre la reforma de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa*, Instituto de Estudios Fiscales, n° doc. 13/2016, pág. 169

<sup>34</sup> CORDERO GONZÁLEZ E.M., "La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n° 170, 2016, págs. 153-185

<sup>35</sup> CORDERO GONZÁLEZ E.M., ob. cit. "La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015", *Revista Española de Derecho Financiero*.

*elementos de la obligación tributaria y no únicamente en relación con aquellos que han sido objeto de investigación y, por ende, plasmados en el acta previa*". El Tribunal Supremo señaló también en dichas sentencias ante la inexistencia de previsión en contra en la LGT que las actuaciones de carácter parcial "(...) debían entenderse como la expresión de la voluntad inequívoca de la Administración tributaria de comprobar la totalidad de la deuda tributaria -o, si se prefiere, de no renunciar a la determinación de todos los elementos de la obligación tributaria-, y, por consiguiente, producían el efecto de interrumpir la prescripción (...)".

Por último, la resolución del TEAC de 23 de julio de 2009 llega a la misma conclusión a partir de la redacción del artículo 68 de la vigente LGT, según el cual, la prescripción se interrumpe "*por cualquier acción de la administración tributaria conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria*".

No obstante, podría interpretarse que el artículo 66.bis.2 LGT, al establecer un plazo de diez años para iniciar el procedimiento de comprobación, sin prever directamente efectos interruptivos, da pie a pensar que se trata más bien de un plazo de caducidad<sup>36</sup>.

Por otra parte, salvo que la normativa propia de cada tributo establezca lo contrario, esta limitación del derecho a comprobar de diez años, "*no afectará en ningún caso a la obligación de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron compensaciones*" (art. 66.bis.3 LGT).

## **6. Efectos de la prescripción**

La Ley General Tributaria regula la extensión y efectos de la prescripción en su artículo 69, y así en su apartado tercero establece que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

La prescripción ganada es en ámbito tributario es irrenunciable conforme a lo dispuesto en el artículo 69.2 LGT<sup>37</sup>. Así lo entiende algún autor como, por ejemplo, GUERRA REGUERA<sup>38</sup>, ya que dicho precepto establece que la prescripción tributaria debe ser declarada de oficio, lo cual supone que no puede ser renunciante. Por el contrario, otros

---

<sup>36</sup> ASENSIO GIMÉNEZ, S. y MARÍN BENÍTEZ G., "La prescripción en el ámbito tributario y el derecho de la tributaria a comprobar e investigar", *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 42, 2016, pág. 112.

<sup>37</sup> El artículo 69.2 de la LGT establece que: "*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*".

<sup>38</sup> GUERRA REGUERA, M., *Prescripción de las deudas tributarias*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2013, págs. 311 y ss.

autores, entre ellos FALCÓN Y TELLA<sup>39</sup>, afirman que la aplicación de oficio no ha de llevar a pensar que no es posible la renuncia de la prescripción, sino que se sostiene que la prescripción es disponible para quien se ve beneficiado por ella.

Esta cuestión de la renuncia de la prescripción ha sido examinada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En un primer momento, el Tribunal había mantenido en la sentencia de 6 de junio de 1989 que cabía la renuncia a la prescripción ganada por ser esta renunciable por quien la haya consumado a su favor. Sin embargo, en la sentencia de 8 de febrero de 1995 (núm. recurso 8434/15) cambió de criterio, y así se refleja en otras sentencias más recientes como por ejemplo la STS de 18 de octubre de 2017 (núm. recurso 3249/2016) en la que se dice: “(...) *la prescripción "ganada" es una "cuestión apreciable de oficio", y destacarían la «irrenunciabilidad de la misma en el ámbito administrativo incluso aunque no se hubiese interpuesto recurso contencioso administrativo» (...). Y pone el acento en que el art. 69 de la LGT, en su apartado 2, señala que la prescripción se aplicará de oficio, y, en su apartado 3, dispone que «la prescripción ganada extingue la deuda tributaria y consecuentemente», «la sanción que aquí nos ocupa». En este sentido, invoca como precedentes judiciales del Tribunal Supremo, que ponen de manifiesto que la prescripción es irrenunciable porque se trata de una «cuestión de orden público», las sentencias de 8 de febrero de 1995, de 14 de febrero de 1997, de 12 de noviembre de 1998 y de 21 de julio de 2000”.*

En definitiva, ateniendo a los intereses generales, a la aplicación de oficio de la prescripción y debido al carácter indisponible de una obligación legal como la tributaria<sup>40</sup>, la prescripción ganada es irrenunciable. Además, la Administración tributaria debe hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, y en ningún caso cederlo o renunciar al mismo<sup>41</sup>.

Lo más transcendental es la aplicación de oficio prevista en el artículo 69.2 LGT, el cual establece: “*La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario*”. De manera que, como consecuencia del incumplimiento legal por parte de la Administración al no ejercitar sus derechos en el plazo de prescripción, se aplica de oficio en virtud del interés general.

En relación con ello, el profesor FERREIRO dice que la Ley General Tributaria modifica el régimen general de la prescripción regulado en el Código Civil debido a

---

<sup>39</sup> FALCÓN Y TELLA R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid 1992, págs. 243 y ss.

<sup>40</sup> Al respecto se pronuncia la LGT en el artículo 18: “*El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*”.

<sup>41</sup> El artículo 17.5 de la LGT establece que: “*Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*”.

que, como se ha dicho, en el ordenamiento privado la prescripción debe ser alegada por el sujeto pasivo frente a quien ejercita la acción tardía<sup>42</sup>.

Sobre esta cuestión se pronuncia también el Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de diciembre de 2002 (núm. recurso 7221/1997), donde prevé que la prescripción se aplique de oficio sin necesidad de que se solicite o excepcione por el interesado, al señalar: *“La Sala no puede compartir el primero de los motivos de casación articulado por la recurrente alegando incongruencia por exceso en la sentencia de instancia, y correlativa indefensión, al haber apreciado aquella la prescripción de la acción para pedir la rectificación de autoliquidación que postula. Con arreglo al artículo 67 de la Ley General Tributaria (ahora art. 69.2), la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, y ello constituye una exigencia u obligación que la Ley impone, así a la Administración como a los Tribunales, deberán aplicarla háyase o no invocado por las partes”*.

La declaración de oficio de la existencia de la prescripción de los derechos de la Administración tributaria afecta principalmente a los órganos de esa Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos. La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998, así lo pone de manifiesto al declarar lo siguiente: *“Transcurridos más de cinco años (ahora cuatro), por causas ajenas al recurrente, sin que se haya producido ningún tipo de actividad interruptiva de dicho plazo, se debe tener por consumada la prescripción, la cual al tener e los dispuesto en el artículo 67 de la Ley General Tributaria (ahora art. 69.2), ha de aplicarse de oficio, de modo que, no verificado así, que como tienen reiteradamente sentado la jurisprudencia de esta sala la resolución administrativa que se dicte tras la paralización no interrumpida del recurso o reclamación durante más de cinco años por causa imputable a la Administración será ineficaz, frente a ella, podrá oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria”*.

Por lo que respecta a las obligaciones formales, el artículo 70 de la LGT establece que dejan de ser exigibles una vez que ha prescrito la obligación tributaria material a la que se refiera. Es decir, las obligaciones de carácter formal vinculadas a otras obligaciones materiales del mismo obligado tributario, solamente podrán ser exigidas mientras no haya prescrito el derecho para determinar la obligación principal (art. 70.1 LGT). Dicho de otro modo, una vez haya prescrito el derecho de la Administración a determinar una concreta deuda tributaria, o a exigir su pago una vez determinada, debe considerarse que también habrá “prescrito” el hipotético derecho de la Administración a exigir el cumplimiento de cualquier obligación formal anudada a la obligación principal de la que la referida deuda es su objeto.

---

<sup>42</sup> FERREIRO LAPATZA J., “La extinción de la obligación tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 77, 1968, pág. 1069.

## 7. Conclusiones

Para finalizar el presente trabajo, tras haber pretendido ofrecer un exhaustivo análisis de la figura de la prescripción tributaria en relación con los derechos a comprobar e investigar, liquidar y exigir el pago de la deuda, conviene destacar las siguientes conclusiones:

La Ley General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario, motivo por el cual ha sido objeto de diversas modificaciones a lo largo del tiempo. Desde la aprobación de la primera LGT en 1963, las normas contenidas en ella fueron adaptándose a los cambios experimentados en el sistema jurídico tributario. Tras la entrada en vigor de la CE de 1978, al tratarse la LGT de 1963 de una norma preconstitucional y debido a la excesiva dispersión de la normativa tributaria, se hizo patente la necesidad de una nueva ley, lo que desembocó en la actual Ley 58/2003 General Tributaria.

La prescripción tributaria es una figura jurídica independiente de la prescripción civil, ya que, aunque ambas deriven de los mismos fundamentos, las peculiaridades del Derecho tributario determinan que se trate de una figura distinta.

La prescripción tributaria es consecuencia de la inactividad durante un lapso de tiempo fijado por Ley por parte del titular del derecho, y se funda en razones de seguridad jurídica, siendo esta un principio constitucional fundamental (artículo 9.3 CE). El deudor debe tener conocimiento, en todo momento, de cuál es derecho aplicable, su interpretación y alcance, sus consecuencias y su sostenimiento en el tiempo. Además, aporta certidumbre al contribuyente, le permite poner plazo a la extinción de sus obligaciones, evitando que estas queden en situación de pendencia eternamente.

Además, y como particularidad, la prescripción en el ámbito tributario y cuando se trata de los derechos de la Administración tributaria, se fundamenta también en el principio de capacidad económica. Dicho principio justifica la existencia de un plazo de prescripción de los derechos, principalmente, del artículo 66 de la Administración tributaria, ya que de lo contrario, si no se estableciera un plazo de prescripción relativamente corto, se incrementaría notablemente el riesgo de llegar a agravar una capacidad económica inexistente, al no ser actual. Esto podría ocurrir si el momento de ejercer efectivamente el derecho a determinar la deuda o el derecho a exigir su cobro, por parte de la Administración tributaria, se encuentra muy alejado del momento en el que se realizó el hecho imponible que dio lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es decir, del momento en que se manifestó la capacidad económica, si dicha capacidad económica ya no subsiste.

En el ámbito tributario, el objeto de la prescripción es el crédito tributario, que no es sólo un derecho de tiene la Administración tributaria sino que también es un deber, por cuanto no puede renunciar a su cumplimiento, y que se activa a través del haz de potestades que la Ley reconoce a la Administración. Y es el crédito tributario el objeto

de la prescripción porque sobre él se producen los efectos de la prescripción del derecho a liquidar, del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria y del derecho a comprobar e investigar. Extinguida la obligación tributaria principal, queda sin efecto cualquier actividad administrativa dirigida a determinar la deuda tributaria, pues ésta sencillamente ya se ha extinguido.

También es relevante señalar que las figuras de prescripción y caducidad son afines, siendo ambas consecuencia del transcurso del tiempo fijado legalmente. Aunque algunos autores hacen referencia a la caducidad de derechos, realmente nuestra Ley General Tributaria se refiere a la caducidad de los procedimientos, de forma que se considera como un instituto jurídico que pone fin a la incertidumbre que implica mantener de forma dilatada en el tiempo la duración de un procedimiento. La diferencia principal es que la caducidad no es susceptible de interrupción; la prescripción sí lo es. Además, la caducidad y la prescripción tributaria operan de oficio, a diferencia de la prescripción civil.

En cuanto a los plazos de prescripción han ido reduciéndose de manera que, inicialmente, la Ley General Tributaria de 1963 establecía con carácter general un plazo de cinco años, con la salvedad del derecho a determinar la deuda tributaria en el Impuesto de Sucesiones, para el que se establecía un plazo prescriptivo de diez años. Tras la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, se procedió a una regulación uniforme, reduciéndose el plazo de prescripción de cinco a cuatro años. Actualmente, es el artículo 66 (Ley 58/2003 de la Ley General tributaria) el que recoge los distintos supuestos de prescripción de derechos en materia tributaria, así como fija en cuatro años el plazo de la prescripción de dichos derechos.

La Ley General Tributaria vigente distinguía inicialmente cuatro supuestos diferentes a efectos de prescripción en su artículo 66, diferenciando entre, aquellos derechos ejercidos por la Administración (derecho a determinar la deuda tributaria y derecho a exigir la deuda) y los ejercidos por los obligados tributarios (derecho a solicitar y obtener devoluciones y reembolsos). La reforma que tuvo lugar a través de la Ley 54/2015 introdujo el precepto 66 bis, el cual reconoce expresamente el derecho de la Administración tributaria a iniciar un procedimiento para comprobar e investigar elementos determinantes de una obligación tributaria que, aunque haya prescrito, proyecte sus efectos en obligaciones tributarias de ejercicios no prescritos.

Otro rasgo distintivo de la prescripción en el ámbito tributario es el inicio del cómputo del plazo de prescripción, el cual está fijado por ley estableciéndose un día distinto para cada derecho prescriptible, a diferencia de lo que señala el Código Civil, el cual establece que el plazo de prescripción comienza a contar a partir del día en que pudieron ejercitarse las acciones. De manera que, el inicio del plazo de prescripción establecido en el Código Civil es de carácter general, y el de normativa tributaria tiene carácter especial, lo cual es mejor debido a que en la LGT cada fecha de inicio se adapta a las particulares de cada uno de los derechos de la Administración tributaria al que se refiera, sin perjuicio de que siempre se siga el criterio general de situar el inicio del

plazo en el momento en el que el respectivo derecho susceptible de prescribir pueda ser efectivamente ejercitado por la Administración tributaria.

Una de las características esenciales de la prescripción es que su interrupción conlleva la reanudación de nuevo del cómputo de prescripción. Sin embargo, no puede utilizarse para dilatar fraudulentamente los plazos de prescripción. Como novedad, con la reforma de 2015 (Ley 54/2015) se estableció la interrupción de las obligaciones conexas, lo que implica que cuando se interrumpa el plazo prescriptivo del derecho a determinar la deuda tributaria de una obligación concreta, se interrumpe al mismo tiempo el plazo de prescripción de las demás obligaciones que estén conectadas a ésta (art. 68.9 LGT).

La prescripción tributaria, se manifiesta con rasgos bien diferenciados, de forma que cabe destacar que es apreciada de oficio, lo cual se fundamenta en el principio de seguridad jurídica, incluso cuando se haya pagado la deuda. Al operar de oficio, y atender a intereses generales, la prescripción ganada es irrenunciable (es pertinente recordar que en el ámbito civil debe ser invocada por el deudor, haciéndola valer ante los Tribunales. Y, además, se podrá renunciar a la misma). Por lo tanto, la prescripción tributaria, estaría sujeta a interrupción, opera de oficio y no admite renuncia.

## Fuentes de información

### Bibliografía

CALVO ORTEGA R., L'interesse legittimo in materia tributaria, *Giurisprudenza delle Imposte*, núm. 4.

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

ESEVERRI MARTÍNEZ E., *La prescripción Tributaria. En la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012.

ESEVERRI MARTÍNEZ E., *La prescripción tributaria (nueva regulación)*, Instituto de Estudios Fiscales, nº doc. 13/2016.

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

FERREIRO LAPATZA J., *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

GARCÍA NOVOA C., *Iniciación, interrupción y computo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M<sup>a</sup>.T., *La crisis de la prescripción tributaria. La potestad comprobadora de la Administración en relación con ejercicios prescritos*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016.

GUERRA REGUERA M., *Prescripción de deudas tributarias*, Aranzadi, Navarra, 2013.

JUAN LOZANO A. M<sup>a</sup>., *Prescripción y plazo máximo de duración del procedimiento inspector*, Bosch, Barcelona, 2012.

LASARTE C., *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Tecnos, Madrid, 18<sup>a</sup> ed., 2012.

MORENO GONZÁLEZ S., *Consideraciones sobre la reforma de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa*, Instituto de Estudios Fiscales, nº doc. 13/2016, pág. 167-185.

PANTALEÓN PRIETO F., "Prescripción", en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, Civitas, Madrid, 1995.

PASTOR VITA F.J., *Conceptos básicos del Derecho Civil*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 3<sup>a</sup>ed., 2009.

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

## **Revistas**

ASENSIO GIMÉNEZ, S. y MARÍN BENÍTEZ G., “La prescripción en el ámbito tributario y el derecho de la tributaria a comprobar e investigar”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 42, 2016, págs. 109-114.

CORDERO GONZÁLEZ E.M., “La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015”, *Revista española de derecho financiero*, Civitas, nº 170, 2016, págs. 153-185.

DIEZ PICAZO, “La extinción de la deuda tributaria”, *Revista de derecho financiero*, nº 54, 1964, págs. 467 y ss.

FERREIRO LAPATZA J., “La extinción de la obligación tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 77, 1968, págs. 1015-1076.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “La prescripción: cuestiones cerradas y abiertas sobre el inicio de su cómputo en los derechos a liquidar y exigir el pago”, *Hacienda Canaria*, nº 10, 2004, págs. 147-174.

## **Legislación**

RD de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (disposición derogada).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (disposición derogada).