

MAGÍN PONT MESTRES

Catedrático de Derecho Tributario y
profesor emérito de la Universidad de Barcelona

LA PRESCRIPCIÓN
TRIBUTARIA ANTE EL
DERECHO A LIQUIDAR
Y EL DERECHO A
RECAUDAR Y CUESTIONES
CONEXAS

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2008

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PRÓLOGO	7

CAPÍTULO I

ANOTACIONES PREVIAS SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN DERECHO PRIVADO Y EN DERECHO TRIBUTARIO

1. REFERENCIA A LA PRESCRIPCIÓN EN DERECHO PRIVADO.....	15
2. ACERCA DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.....	20
3. UNA SÍNTESIS DE DOCTRINA TRIBUTARIA	23

CAPÍTULO II

PRESCRIPCIÓN Y SUSPENSIÓN EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

1. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE MARZO DE 1992 Y OTRAS POSTERIORES	59
2. TODAVÍA VACILACIONES EN 1995	64
3. CONSOLIDACIÓN DEFINITIVA.....	65
4. DIFERENCIACIÓN DE EFECTOS EN LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA Y EN LA VÍA JUDICIAL.....	68
5. CELERIDAD EN LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA	69

CAPÍTULO III

**OBITER DICTA DEL TRIBUNAL SUPREMO ATINENTE
AL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN**

1. REDUCCIÓN DEL PLAZO PRESCRIPTIVO EN LA LEY 1/1998.....	71
2. EFECTOS DE LA REDUCCIÓN, SEGÚN DOCTRINA INICIAL DE LA AUDIENCIA NACIONAL	72
3. CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO EN <i>OBITER DICTA</i> SEGÚN SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2001....	74
4. NUEVO CRITERIO APLICATIVO	75
5. UNA CUESTIÓN DE MATIZ	77

CAPÍTULO IV

**LA PRESCRIPCIÓN ANTE EL DERECHO A LIQUIDAR
Y EL DERECHO A RECAUDAR**

1. DISTINCIÓN LEGAL ENTRE DERECHO A LIQUIDAR Y DERECHO A RECAUDAR	79
2. DOCTRINA SENTADA EN LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE MARZO DE 1992.....	85
3. EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DE 1992.....	89
4. CONSOLIDACIÓN EN LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE JUNIO DE 2004.....	93
5. ENSAYO CRÍTICO.....	103
6. COORDENADAS ACTUALES	118

CAPÍTULO V

**BIFURCACIÓN PRESCRIPTIVA SI LAS ACTUACIONES
INSPECTORAS TERMINAN CON ACTA DE
CONFORMIDAD PARA UNOS CONCEPTOS
Y DE DISCONFORMIDAD PARA OTROS**

1. DISPARIDAD DE PLANTEAMIENTOS	129
2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 16 DE ABRIL DE 2007.....	134

	Pág.
3. PÉRDIDA DE LA UNIDAD DE ACCIÓN POR BIFURCACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.....	137

CAPÍTULO VI

ALGUNAS CUESTIONES CONEXAS

1. ELIMINACIÓN DE LA PERENTORIEDAD EN LOS INCIDENTES DE EJECUCIÓN.....	140
A. La perentoriedad en la vía judicial.....	141
B. Incidentes en vía económico-administrativa sin plazo específico.....	143
C. Situación de indefensión del reclamante.....	147
2. LA MORA Y LOS INTERESES DE DEMORA CUANDO EL RETRASO ES CULPA DE LA ADMINISTRACIÓN.....	150
A. Un tema mal resuelto.....	150
B. Supuesto apotegma atinente a deudas tributarias líquidas y vencidas, según la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997.....	153
C. Posterior suavización.....	154
D. Exigencia impuesta por el art. 26.5 de la Ley General Tributaria.....	159
3. OBLIGATORIEDAD DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.....	161
A. Cambios de criterio.....	162
B. Obligatoriedad de esta vía en la Ley General Tributaria de 2003.....	164
C. Influencia de grupos de presión.....	167
EPÍLOGO	169
NOTA BIBLIOGRÁFICA	175

PRÓLOGO

En el ámbito científico del Derecho tributario, acontece, al modo que en otros ámbitos de la misma naturaleza, que son bastantes los temas tratados por autores de conocido prestigio, que, sin embargo, no consiguen alcanzar el consenso o la aceptación general que los reconduzca a lo que comúnmente se conoce como doctrina pacífica. Cierto, que, en otros casos, ese consenso se logra, pero, como digo, no siempre es así.

Es posible que el ámbito jurídico sea especialmente propenso, por la naturaleza de esta ciencia, que ancla sus raíces en la conciencia social, en la búsqueda de la paz y del orden, susceptible de ser entendida de distinta manera a tenor de sentimientos personales diversificados.

El marco jurídico tributario, rama jurídica de creación relativamente reciente, pues, a lo sumo cuenta con un siglo y medio de existencia, es singularmente propicia a construcciones conceptuales un tanto controvertidas en el sentido de no conseguir criterios unánimes a través de los pertinentes procesos de investigación, lo cual también acontece, de alguna manera, en las otras ramas jurídicas, ya que al tratarse de conocimientos propios de las ciencias sociales, su análisis puede hallarse condicionado, sin percibirlo, por posicionamientos subjetivos susceptibles de influir en el quehacer científico, a diferencia de lo que sucede con las ciencias de la Naturaleza en las que la investigación no se halla influenciada por ese tipo de planteamientos.

Conste que con esta observación no pretendo en modo alguno hacer referencia, aquí, a los criterios a menudo contrapuestos entre Administración y contribuyentes cuando se trata de aplicar normas jurídicas. Ciertamente que esta propensión existe y se pone en evidencia con frecuencia, de suerte que lo que para la Administración resulta claro, dista de serlo para el contribuyente, y viceversa. Se trata de una cuestión que con frecuencia tiene menos que ver con el contenido de las normas que con el interesado afán de defender criterios opuestos, que para la Administración suelen ser de naturaleza recaudatoria, mientras que en el contribuyente prevalece la idea contraria consistente en que las prestaciones dinerarias sean lo más reducidas posible. Cabe, sin duda, que además de esta encontrada dialéctica, existan fundados criterios interpretativos dispares, pero para calibrar la veracidad de la misma, convendría, antes de iniciar el análisis jurídico controvertido, tratar de averiguar y de discernir cual sería la posición de las dos partes si se cambiasen los respectivos roles, de manera que el contribuyente pasase a ocupar el lugar de la Administración y viceversa. Es muy posible que los planteamientos fueran asaz distintos.

Digo esto por cuanto, seguramente, quedaría siempre una parte de las divergencias subsistentes, pero a la vez ha de admitirse que los criterios serían distintos y conformes al nuevo rol a desempeñar por cada uno.

Sirva esto para dejar constancia de que las frecuentes divergencias interpretativas en el ámbito tributario, son, al menos en buena parte, consecuencia de la respectiva posición que se ocupa en el ámbito de la obligación tributaria, bien que sin marginar en absoluto que junto a este interés subjetivo, surjan discrepancias interpretativas no en razón del interés económico, sino por entender honestamente que la correcta interpretación jurídica es equivocada a juicio de la otra parte.

Se trata, ciertamente, de un tema que una vez iniciado puede resultar sumamente difícil y complicado terminarlo, en razón a que los respectivos criterios tratan de fundamentarse lo mejor posible, aun cuando esto se haga sin el pleno convencimiento de que asista la razón. En este terreno se producen, a mi juicio, muchos de los debates en el marco de contrapuestos juicios en la esfera aplicativa del Derecho tributario, que, al menos en cierto modo se corres-

ponden con la naturaleza jurídica del Derecho como lo pone en evidencia la estructuración judicial formada por órganos decisorios de distinto nivel jerárquico, de suerte que las resoluciones o sentencias admiten su reconsideración por órganos superiores y no son firmes hasta que la última de las instancias utilizadas se haya pronunciado. Es así, que no tiene nada de extraño y llamativo que una sentencia dictada en primera instancia sea anulada en segunda instancia y que, sin embargo, posteriormente el Tribunal Supremo, se muestre acorde con la sentencia inicial. Éste es precisamente el mundo del Derecho.

Ocurre, no obstante, que el planteamiento que hago en estas páginas no va dirigido a esos debates propios de la esfera aplicativa del Derecho, por más interesantes y sugestivos que sean, sino que se mueven en otro plano, cual es el de la elaboración de los conceptos jurídicos, plano en el que no siempre se aprecia uniformidad o criterios coincidentes en la investigación, sino que pueden construirse conceptos con alguna disparidad, según sus respectivos autores, dependiendo al menos en parte del propio fluir jurídico de sus protagonistas.

El tema aquí objeto de estudio, cual el de la prescripción tributaria, en lo que concierne al derecho a practicar liquidaciones tributarias y al derecho a recaudar, o sea, a ingresar en el Tesoro Público las cantidades liquidadas, se alinea en esta dirección, tema que en gran parte trae causa de que la prescripción se concibió como un instituto de Derecho privado y así fue examinado a tenor de las disposiciones reguladoras de la misma en el Código Civil, en el que cabe entender que salvo pequeñas divergencias existía consenso en su consideración conceptual. Por más que se trata de un instituto un tanto atípico ya que su fundamento pugnaba, al menos parcialmente, con el sentir de los civilistas toda vez que se trata de la extinción de la obligación por la pasividad del acreedor durante un tiempo, lo cual, propiamente no se consideraba que debiera ser así, hasta el extremo de que en el Código Civil la prescripción no se halla incluida en el capítulo que regula la extinción de las obligaciones, sea mediante pago, condonación, confusión, pérdida de la cosa, compensación o novación, sino en el Título XVIII, último del Código, dedicado expresa y únicamente a la prescripción, acerca de la que el art. 1930 indica: «Por la prescripción se adquieren, de la manera y con las condiciones determinadas en la ley,

el dominio y demás derechos reales. También se extinguen del propio modo por la prescripción los derechos y las acciones de cualquier clase que sean», *con lo que contempla por separado la usucapión y la prescripción extintiva. Y aunque se refiere a la extinción de los derechos y las acciones, el art. 1935 concreta: «Las personas con capacidad para enajenar pueden renunciar la prescripción ganada», añadiendo que se entenderá «tácitamente renunciada la prescripción cuando la renuncia resulta de actos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido», con lo que viene a decir que no es un modo normal de extinción de las obligaciones, sino un cauce en el que incurren los incautos o los despistados que hacen abandono de su derecho por incuria o por ausencia del más mínimo interés, en el transcurso del tiempo. Y aun así, el Código admite la renuncia a la prescripción ganada.*

Ésta es posiblemente la razón por la que la prescripción no se alinea en el Código Civil en el capítulo que se ocupa de la extinción de las obligaciones, a la vez que desde esta perspectiva presenta, o, mejor dicho, presentaba en siglos anteriores escaso atractivo ya que la prescripción traía causa básicamente del abandono del derecho, a diferencia de lo que acontece actualmente que se considera que su fundamento radica en la seguridad jurídica toda vez que aporta certeza al Derecho precisamente por ausencia de actividad prolongada en el ejercicio de los derechos.

Toda la dogmática jurídica en materia prescriptiva se cimentó en la regulación ínsita en el Código Civil, de manera que fueren cuales fuesen las ideas de los autores en esta materia, así como su mayor o menor inclinación a aceptar este instituto, lo cierto es que, en definitiva, quedaba, finalmente reconducido a la regulación resultante de dicho Código.

La cuestión se complicó un tanto en la segunda mitad del siglo pasado con la publicación en 1963, de la Ley General Tributaria. Y ello en razón a que, para empezar, la prescripción tributaria se concibió como una forma de extinción, al igual que el pago, la compensación o la condonación.

Los primeros tributaristas que se ocuparon del tema, vieron en la prescripción tributaria una modalidad prescriptiva similar a la prescripción en Derecho privado, bien que con algunas características propias, entre ellas la de que en Derecho tributario la pres-

cripción que ha de aplicarse de oficio sin necesidad de que la excepción o invoque el sujeto pasivo (art. 67, LGT 1963). En rigor, se trata de una diferenciación relevante, ya que dista largo trecho de la regulación civilista según la que se puede renunciar a la prescripción ganada, tanto expresa como tácitamente. De esta suerte, el instituto prescriptivo tributario se inclinó mayoritariamente, por parte de la doctrina, a considerar que también en Derecho tributario cabía renuncia a la prescripción ganada. Sólo poquísimos autores se alinearon en posición distinta.

En mi sentir, visto desde el presente, ha de comprenderse esa tendencia a aceptar, al menos en principio, el posicionamiento privatista, ya que, hasta entonces, la doctrina era pacífica al respecto, los civilistas fueron quienes la elaboraron y no parecía existir obstáculos insalvables para adaptarse a la misma en materia tributaria. Por otra parte, ha de admitirse que su regulación en la LGT tampoco era tan modélica y ejemplar como para alzarse contra la sedimentada doctrina desarrollada en base al Código Civil, por lo que el mandato del art. 67 podía considerarse como una forma de expresar los efectos prescriptivos a modo de concesión del legislador a los ciudadanos contribuyentes sin que éstos tuvieran que invocarla, pero aquí terminaba la diferencia sin más, y, por tanto, haciendo compatible el mandato del citado art. 67 con la prescripción ganada.

Cierto que esto significaba reducir más allá de mínimos el significado de la aplicación de oficio, pero no debe olvidarse que, por lo general, los autores tributaristas que inicialmente se ocuparon de la cuestión cuya relevancia científica no se discutía, eran juristas formados en la doctrina civilista y por tanto un tanto reacios a innovaciones que no se estimasen suficientemente fundadas.

Ahora bien, lo que, en su caso, es susceptible de reconsideración, es que con el transcurso del tiempo y dada la gran cantidad de ensayos y monografías tributarias publicadas atinentes a la prescripción, no se avanzase en la idea de que la prescripción ganada estaba fuera de lugar en el marco tributario, dado el citado mandato legal. La conformidad de la doctrina al respecto siguió en general manteniéndose, aunque surgiera alguna voz discordante, ciertamente pocas. Claro que pudo ayudar a ello el hecho de que el Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto

3154/1968, de 14 de noviembre, estableciera la renuncia a la prescripción ganada, hecho, éste, que posiblemente pudo influir a que la doctrina tributarista quedase influenciada por la misma. Con todo, es de observar que el nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de septiembre, no sólo no recogió el mandato de renuncia a la prescripción ganada, sino que expresamente dispuso en el art. 62.4, que «la prescripción ganada extingue la deuda». Pues bien, a pesar de la claridad del texto reglamentario, en coherente línea con lo dispuesto en la LGT de 1963, la doctrina en su mayor parte mantuvo invariable el criterio de que podía renunciarse a la prescripción ganada, lo cual ya no resulta tan fácilmente asimilable, aun cuando se permanezca fiel a la doctrina iusprivatista en esta materia, porque sólo es pensable en tanto en cuanto no existan normas específicas que se opongan, y, aquí, desde el inicio de la vigencia del Reglamento de 1990, la realidad es que existían.

La nueva LGT que inició su vigencia el 1 de julio de 2004 acabó con los recelos al respecto, en razón a que el art. 69, ceñido a «extensión y efectos de la prescripción», establece: «1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 7 del artículo anterior. 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. 3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria».

A partir de esta normativa las cosas aparecen absolutamente claras, bien entendido que la excepción ínsita en el apartado 1 transcrito, referido al apartado 7 del art. 68 de la Ley, queda ceñido a los supuestos de obligación mancomunada en la que si sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

El mandato de la vigente LGT es tan claro, que hace innecesario refrendarlo en el nuevo y vigente Reglamento de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, pues si bien indica en el art. 32, entre las formas de extinción de la deuda, la prescripción, sin embargo no le dedica precepto alguno para su desarrollo, en razón, ha de suponerse, de la claridad de la Ley. Es así que la prolíja doctrina tributarista concerniente a la viabilidad de

compatibilizar la prescripción de oficio con la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada, ha quedado totalmente superada por la insistencia del legislador —así ha de reconocerse— al dejar sucesiva y reiteradamente claro que, al menos en este extremo, la prescripción tributaria es claramente diferente de la prescripción civil, ya que una vez producida la prescripción en el supuesto que se hubiese pagado la deuda ha de devolverse sin más, con lo que la renuncia a la prescripción ganada queda completamente extramuros de la prescripción tributaria.

De este instituto jurídico se ocupan con alguna frecuencia tanto el Tribunal Supremo como los Tribunales Superiores de Justicia, a través de las controversias jurídicas que se planteen, siendo que, de vez en cuando, se emanan sentencias que desarrollan aspectos atinentes a cambios de criterio o a aspectos novedosos que presentan especial interés, a los que el jurista debe dedicar atención, pues no obstante haber sido publicada la primera Ley General Tributaria en 1963, existen cuestiones que sólo se han planteado muy posteriormente.

Entre éstas se halla la concerniente a la prescripción ante el derecho a practicar liquidaciones tributarias y ante el derecho a recaudar, o sea, a percibir los ingresos de las liquidaciones practicadas. Ciertamente no se trata de un criterio que haya dado lugar a un inesperado cambio, como tampoco de un tema que haya surgido de improviso, sino más bien constituye el resultado de una evolución jurisprudencial culminada en recientes años y que entiendo presenta interés. Incluso cabe que no se produzca total identificación con la solución adoptada, siendo que podría llegarse a otra de signo diferente.

A este tema dedico atención en las páginas que siguen, que en principio fueron concebidas para preparar un artículo en una revista técnica, pero que ha evolucionado hasta lograr esta pequeña monografía en razón a que junto con el tema principal se alinean otros en el ámbito prescriptivo así como cuestiones conexas que considero conveniente que sean tratadas, sobre las que ha habido evolución doctrinal y jurisprudencial con criterios contrapuestos que coadyuvan a nuevos avances.

Con todo, la cuestión principal se centra en la prescripción ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar, que ha merecido es-

pecial atención del Tribunal Supremo en una Sentencia de 18 de julio de 2004, que puede considerarse definitiva al respecto, aun cuando, como ya he dicho, puede plantear algunos reparos.

Aquí, obviamente, no voy a adelantar detalles al respecto, puesto que considero ha de atenderse el desglose analítico que se efectúa en las páginas dedicadas a este menester, que constituyen el núcleo central de la monografía. Pero esto no obsta para indicar que la tesis sostenida por el Tribunal Supremo puede ser susceptible de opiniones no totalmente coincidentes, o que, al menos, autoricen algún reparo ya que, en definitiva, genera un rompimiento y un cierto aislamiento entre uno y otro derecho en razón a que la prescripción del derecho a liquidar no va unida a la prescripción del derecho a recaudar, sino que puede darse que prescriba el derecho al cobro del tributo aun cuando los Tribunales de Justicia estén todavía dirimiendo el importe de la deuda tributaria, con lo que tampoco se produce una separación plena toda vez que la situación jurídica en que se halla el derecho a liquidar incide o puede incidir en el derecho a recaudar y viceversa.

En otro orden de ideas, es manifiesto que sobre prescripción tributaria se ha escrito mucho a partir de la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963, y así lo pongo de manifiesto en el epígrafe dedicado a una síntesis de doctrina tributaria, sin afán, ni remotamente, de ser exhaustiva, pero en general se trata de artículos o de monografías que afrontan el estudio de toda la institución, mientras que en las páginas que siguen, el objeto no es éste, sino el de analizar aspectos concretos de la prescripción, consecuencia de debates jurídicos resueltos por los Tribunales de Justicia.

Barcelona, enero de 2008

EL AUTOR