

CLAVES PRÁCTICAS

FRANCIS LEFEBVRE

**Prescripción y
Responsabilidad
Tributaria en la
Jurisprudencia**

Fecha de edición: 1 de octubre de 2020

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE
Abogado del Estado. Doctor en Derecho

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 30,16 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-18405-15-0
Depósito legal: M-26395-2020
Impreso en España por Printing'94
C/ Orense, 4 (2ª planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

nº
marginal

Presentación

PARTE I. PRESCRIPCIÓN

Capítulo 1. Introducción	100
1. Fundamento	115
2. Efectos	130
3. Otras consideraciones	140
Capítulo 2. Dos interesantes precedentes de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la prescripción	600
1. Prescripción de la acción para recaudar la deuda tributaria	610
2. Paralización de actuaciones en el procedimiento inspector	640
Capítulo 3. Apreciación «de oficio» de la prescripción	1000
1. Regulación legal de la apreciación de oficio	1010
2. Doctrina jurisprudencial de la prescripción de oficio	1020
Capítulo 4. Cómputo del plazo de prescripción	1400
1. Cómputo en las retenciones tributarias	1420
2. Cómputo en las exenciones condicionadas	1430
3. Cómputo en los supuestos de prórroga o suspensión del plazo de presentación	1445
4. Cómputo en la ejecución de resoluciones administrativas	1470
Capítulo 5. Relación entre los diversos conceptos impositivos	2000
1. Incorrecta declaración del obligado tributario	2015
2. Unidad en el seno del procedimiento inspector	2025
3. Derecho al reembolso del coste de los avales	2035
Capítulo 6. Prescripción y responsables tributarios	2300
1. Responsable subsidiario	2325
2. En particular los administradores sociales	2335

	nº marginal
Capítulo 7. Interrupción de la prescripción	2700
1. Interrupción por actuación de la Administración	2715
2. Interrupción por interposición de reclamaciones o recursos ..	2815
3. Interrupción por actuaciones del obligado tributario	2910
Capítulo 8. Potestad de comprobación y prescripción	3600
Capítulo 9. Prescripción en el procedimiento recaudatorio	3900
Capítulo 10. Acortamiento del plazo de prescripción	4200
PARTE II. RESPONSABILIDAD	
Capítulo 11. Planteamiento	4500
1. Solidaridad tributaria	4520
2. Responsabilidad tributaria	4540
Capítulo 12. Responsabilidad tributaria solidaria	5000
1. Colaboración en la infracción tributaria	5010
2. Ocultación o transmisión de bienes	5030
3. Incumplimiento de las órdenes de embargo	5110
4. Responsabilidad del sucesor	5140
Capítulo 13. Responsabilidad tributaria subsidiaria	6100
1. Administradores y comisión de infracciones tributarias	6115
2. Cese en el ejercicio de la actividad	6210
3. El «levantamiento del velo»	6300
4. Liquidadores y procesos concursales	6340
5. Afección de bienes	6400
Capítulo 14. Aspectos procedimentales y sancionadores	7100
1. Tasación pericial contradictoria	7115
2. Derivación de responsabilidad	7125
3. Impugnación de los acuerdos	7140
4. Responsabilidad en las sanciones tributarias	7200
5. Prescripción	7250
	Página
Bibliografía	137
Tabla Alfabética	141

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
art.	artículo/s
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CP	Código Penal (LO 10/1995)
Const	Constitución Española
D	Decreto
DG	Dirección General
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
disp.adic.	disposición adicional
disp.derog.	disposición derogatoria
disp.final	disposición final
disp.trans.	disposición transitoria
DL	Decreto-ley
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
L	Ley
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LGT/63	Ley General Tributaria (L 230/1963)
LJCA	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley reguladora del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIRPF/04	Ley reguladora del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (RDLeg 3/2004)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LIS/04	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LO	Ley Orgánica
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LO 2/1979)
LPAC	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
LRJPAC	Ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992)

LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995)
OM	Orden Ministerial
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
Rgto	Reglamento
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RD 1629/1991)
TCJ	Tribunal de Conflictos de Jurisdicción
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

Presentación

Don Antonio Martínez Lafuente me ha hecho el honor de pedirme una presentación para esta obra: *Prescripción y Responsabilidad Tributaria en la Jurisprudencia*. El autor refleja en este trabajo tres facetas de su rica personalidad: académico, abogado del Estado y abogado en ejercicio.

Don Antonio es Profesor universitario (formó parte del primer equipo de la UNED) y Vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia. Como director de la revista Noticias de la Unión Europea ha impulsado una extraordinaria labor de investigación de la que nos hemos beneficiado muchos otros universitarios y profesionales del Derecho tributario. Pues bien, esta perspectiva académica ha estado presente la selección de los temas abordados en la obra (prescripción y responsabilidad), pues son dos cuestiones de especial calado conceptual. La sistemática utilizada para desgarnar cada uno de ellos demuestra el dominio de la dogmática jurídica por el autor y pone de relieve las relaciones entre dichas instituciones, plasmadas en la prescripción de la responsabilidad tributaria. En definitiva, estos estudios consiguen reconducir a una estructura lógica unas materias cuyo tratamiento por los tribunales no siempre ha sido consistente.

La larga experiencia de don Antonio como Abogado del Estado –cuerpo de élite de nuestra Administración– se refleja en la elección y presentación de las sentencias y en las referencias a otras ramas del Derecho (constitucional, civil, mercantil...) Tal selección ofrece más de lo que el título promete («la jurisprudencia suprema»). Desde luego, el estudio permite conocer en profundidad la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero contiene también referencias a sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del Tribunal Constitucional, de la Audiencia Nacional y de Tribunales Superiores de Justicia, así como a resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.

También se aprecia en este trabajo la importante labor del autor como abogado en ejercicio: los estudios de jurisprudencia ponen de relieve los principales problemas prácticos derivados de la prescripción y la responsabilidad tributaria y ofrecen el marco jurisprudencial necesario para afrontarlos en el ámbito administrativo y judicial.

En cuanto a la prescripción, la obra pone de relieve la siguiente contradicción de la jurisprudencia: por una parte, el TS contencioso 14-9-07, EDJ 175291 afirma que la prescripción del *derecho a liquidar* y la del *derecho a recaudar* «se hallan interrelacionadas, pues si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, es claro que se produciría también la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria por carencia de objeto». Sin embargo, el TS contencioso 18-6-04, EDJ 142070 (con referencia a la antigua normativa del Impuesto sobre Sucesiones) considera posible que «el derecho a liquidar no hubiera prescrito (...) en tanto que sí hubiera prescrito la acción de cobro».

Esta contradicción se explica por una dificultad a la que presta especial atención el autor: la relación entre las potestades administrativas de la Administración tributaria y la vida de la obligación tributaria.

A mi entender, la Ley General Tributaria de 1963 y la vigente Ley de 2003 utilizan una metáfora al regular diversos supuestos de prescripción para el *derecho a liquidar* y el *derecho a recaudar*. Esta forma de expresión no ha sido siempre interpretada de modo correcto por los tribunales y ha dado lugar a una fractura conceptual en la desafortunada reforma de 2015.

Para reconducir a un sistema coherente los mandatos de la Ley General Tributaria –y su interpretación por los tribunales– conviene partir del art.69.3 LGT: «La prescripción ganada extingue la deuda tributaria». Por tanto, si se produce la «prescripción» –da igual que esta se refiera al *derecho a liquidar* o al *derecho a liquidar*- la deuda se extingue y, por tanto, ya no es posible liquidar ni recaudar.

Ahora bien, dado que la ejecución forzosa de la obligación requiere del ejercicio de potestades administrativas, es la falta de ejercicio de dichas facultades (unida al silencio del contribuyente) la que determina que prescriba la obligación. Las citadas potestades son imprescriptibles –no se extinguen por la falta de uso– pero la extinción de una concreta deuda tributaria por prescripción las deja sin objeto.

Este es el esquema conceptual presente en la Ley General Tributaria de 1963 y en la vigente Ley de 2003. Por consiguiente, cuando el art.66 LGT afirma que prescribirán a los cuatro años «el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación» y «el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas» está utilizando un lenguaje figurado. Lo que prescribe a los cuatro años es la deuda tributaria y su extinción determina que ya no se puedan ejercitar las potestades administrativas dirigidas a fijar su cuantía y exigir su cumplimiento. En cambio, si se ejercitan, se interrumpe la prescripción. Quizá los términos utilizados cuando se redactó la ley no eran exactos desde el punto de vista técnico, pero el mandato jurídico resultaba claro.

Esta nitidez se difumina ligeramente en las sentencias que analizan la posibilidad de *comprobar magnitudes de ejercicios prescritos con relevancia en otros no prescritos* (como sucede con las bases imponibles negativas) y se emborrona por completo en la reforma de 2015.

Entre otras sentencias citadas por el profesor Martínez Lafuente, la de 5 de febrero de 2015 afirma que «el derecho a comprobar e investigar no prescribe». Esta frase tiene un doble sentido: literal y figurado. En términos literales constituye una afirmación evidente y no supone novedad alguna: las potestades administrativas son imprescriptibles. Por tanto, tal idea se aplica también a la potestad de liquidación y a la de recaudación: el hecho de que una deuda prescriba porque no se ha liquidado no impide utilizar en otros supuestos la potestad liquidadora.

Ahora bien, el Tribunal no utiliza la expresión en un sentido literal, sino en otro figurado. En efecto, lo que quiere decir es que es posible comprobar los elementos de cuantificación de una deuda prescrita si estos se proyectan sobre otra que aún no ha prescrito y está siendo objeto de comprobación.

Como advierte Martínez Lafuente, esta ambigüedad de la expresión utilizada por el Tribunal Supremo se aprovechó por el Legislador para impulsar la introducción del art.66 bis, por medido de la Ley 34/2015:

«La prescripción de derechos establecida en el art.66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones o investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente. 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 pendientes de aplicación, prescribirán a los diez años».

Con este párrafo de la ley se pasa del lenguaje figurado de 1963 y 2015 a una auténtica dislocación conceptual. El legislador quiere indicar que es posible comprobar elementos de ejercicios prescritos que tienen relevancia en otros no prescritos. A mi entender se trata de una decisión de política legislativa que no resultaba problemática. Ahora bien, la forma en que se expresa incurre en tres errores dogmáticos que dificultan la recta interpretación de la ley y tendrán consecuencias negativas a medio plazo:

a) En primer lugar, se distingue entre una potestad imprescriptible (la de comprobar) y otras dos que sí pueden ser objeto de prescripción (liquidar y recaudar). Se olvida así que toda potestad administrativa es imprescriptible y que solo prescribe la deuda tributaria.

b) Al mismo tiempo, se introduce una quiebra entre la potestad de comprobar y la de liquidar. Es cierto que su contenido no es idéntico, pero —en el ámbito de la deuda tributaria— la potestad de comprobar constituye un instrumento dirigido a determinar el importe de la deuda y no un haz de facultades independientes de la liquidación.

c) Además, y esto es quizá lo más grave, se introduce un nuevo «plazo de prescripción» que solo afecta a determinadas modalidades de la potestad de comprobar: «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 pendientes de aplicación, prescribirán a los diez años».

Decimos que este último punto es el más grave, no porque se limite temporalmente la posibilidad de comprobar bases imponibles negativas (lo que resulta razonable), sino porque se destruye el significado técnico del término *prescripción*. Si estuviéramos realmente ante un plazo de prescripción, este podría interrumpirse; sin embargo, la ley no contempla causa alguna de interrupción ni parece posible aplicar por analogía las causas de interrupción previstas en el art.68.1 LGT, pues no existe identidad de razón.

En efecto, la prescripción prevista en el art.66 produce la extinción de la deuda tributaria. En cambio, la *falsa prescripción* del art.66 bis.2 es un plazo de caducidad del ejercicio de las potestades de comprobación relativas a los antecedentes de una deuda no prescrita.

Este tipo de cuestiones no se han planteado aún en la jurisprudencia y, por ello, no se contemplan en el estudio del profesor Martínez Lafuente, pero terminarán por formularse ante los tribunales y probablemente sean objeto de análisis en una futura edición de esta obra.

Por lo que se refiere a la responsabilidad tributaria, es una figura en auge cuyo contenido se expande continuamente mediante reformas legislativas (a las que se refiere el autor) y una cierta agresividad en la práctica administrativa. Al igual que la prescripción —y este es otro buen motivo para la selección de estos dos

temas– la responsabilidad tributaria muestra la íntima conexión entre los aspectos sustantivos y procedimentales del Derecho tributario.

Del mismo modo que sucedía con la prescripción, el estudio del profesor Martínez Lafuente pone de relieve algunas contradicciones. Así, en el caso concreto de «la ocultación o transmisión de bienes» las sentencias de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 2016 y 2 de marzo de 2020 afirman que no se exige dolo, siendo suficiente la «posibilidad objetiva o tendencia lógica a que se produzca» lo que no implica «intencionalidad o propósito subjetivo del agente». Este planteamiento parece asumirse por el TS 14-12-17, EDJ 262762. Sin embargo, el TS 22-12-16, EDJ 232506 anula un acto de derivación de responsabilidad porque «el requisito de culpabilidad que se exige en el precepto analizado no aparece cumplido». El cierto que la culpabilidad admite múltiples grados, pero algunas sentencias parecen más laxas que otras a la hora de valorarla.

En cuanto al fundamento de la responsabilidad, el autor refleja una interesante del Tribunal Económico-Administrativo Central Resol 27-2-20:

«La Constitución ha establecido la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes (artículo 31.1 de la Constitución Española), capacidad contributiva que también debe determinar la contribución individual. Pues bien, este principio no rige por supuesto en la institución de la responsabilidad tributaria, dado que el principio de capacidad económica en relación con el sujeto pasivo, no impide que el legislador obligue al pago de la deuda tributaria a personas distintas del titular de la capacidad económica. La eficacia real de un reparto basado en los principios de capacidad y generalidad determina que los responsables se vean obligados a pagar la deuda de un tercero, el contribuyente».

El Tribunal Central pone de relieve que la responsabilidad tributaria se establece por el legislador al margen del principio de capacidad económica. La consecuencia lógica debería ser un sometimiento especialmente riguroso al principio de proporcionalidad. Sin embargo, la resolución alega un genérico principio de «eficacia real de un reparto basado en los principios de capacidad [¿?] y generalidad» que resulta sumamente nebuloso y difícilmente se aprecia en todos los supuestos de responsabilidad tributaria previstos por el legislador.

Para concluir esta presentación haré referencia a otros dos aspectos de la responsabilidad tributaria, de indudable relevancia práctica, que se analizan con especial detalle en la obra: los indicios que pueden determinar la responsabilidad del sucesor de la actividad económica en las transmisiones encubiertas y los medios de defensa jurídica del responsable, incluyendo la tasación pericial contradictoria.

En definitiva, se trata de una obra indispensable para el conocimiento teórico y práctico de la prescripción y la responsabilidad en materia tributaria. Agradezco al autor es esfuerzo dirigido a elaborar este trabajo y el que me haya dado la oportunidad de escribir esta presentación.

Madrid, 4 de junio de 2020.

PEDRO M. HERRERA MOLINA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, UNED

PARTE I

Prescripción

Capítulo 1. Introducción	100
Capítulo 2. Dos interesantes precedentes de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la prescripción.....	600
Capítulo 3. Apreciación «de oficio» de la prescripción.....	1000
Capítulo 4. Cómputo del plazo de prescripción	1400
Capítulo 5. Relación entre los diversos conceptos impositivos	2000
Capítulo 6. Prescripción y responsables tributarios.....	2300
Capítulo 7. Interrupción de la prescripción	2700
Capítulo 8. Potestad de comprobación y prescripción.....	3600
Capítulo 9. Prescripción en el procedimiento recaudatorio.....	3900
Capítulo 10. Acortamiento del plazo de prescripción	4200

Capítulo 1. Introducción

1. Fundamento	115	100
2. Efectos	130	
3. Otras consideraciones	140	

La aproximación al análisis de la prescripción, ha de tomar como **punto de referencia** la regulación actual contenida en la L 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT)¹, con las modificaciones procedentes de la L 34/2015, de 21 de septiembre², en la que quedaron reflejadas algunas de las importantes reflexiones que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha llevado a cabo sobre esta causa extintiva de la obligación tributaria, pues como expuso el TS cont-adm 2-12-09, EDJ 288567:

«La prescripción es un límite temporal impuesto por la Ley a la Administración para que liquide las deudas tributarias, transcurrido el cual la deuda se extingue».

Además de dar cuenta del **fundamento** de la prescripción, abundaremos en cuestiones que desde hace años fueron de gran interés doctrinal, y por supuesto práctico, sin desconocer que en la actualidad el *thema decidendi* más importante viene referido a la diferenciación entre potestad administrativa de comprobar, con sus límites temporales, y extinción de la obligación tributaria por el transcurso del plazo.

¹ De entre los diversos análisis doctrinales, me permito destacar el de Coronas Guinart y Mas Rauchewrk, bajo el título de «La prescripción tributaria», integrante de la obra. «Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 27 de diciembre», en homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, y que tuve la oportunidad de dirigir. Instituto de Estudios Fiscales (2004).

² Me remito al documentado estudio de la profesora Sesma Sánchez «La Reforma de la Ley General Tributaria en materia de prescripción: cuestiones conflictivas», en «Revista Española de Derecho Financiero» N° 173 (2017); véase asimismo: «La prescripción Tributaria en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el anteproyecto de Ley, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria»; del Profesor Gorospe Oviedo. Ponencia presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, en el curso 2013/2014».

I. Fundamento

- 115** Siempre que se alude a la prescripción se invoca por la jurisprudencia el principio constitucional de **seguridad jurídica**; y en tal sentido el TS cont-adm 26-5-15, EDJ 94260, trayendo a colación otros criterios que serán objeto de examen más adelante expuso que:

«La prescripción es una institución al servicio de la seguridad jurídica que, en aras de la **estabilidad de las relaciones** que entablan los sujetos, presume que el titular de un derecho, acción o facultad hace dejación del mismo, lo abandona, por el paso del tiempo señalado por el legislador, de modo que ya no puede ejercitarlo. En el ámbito tributario, y a partir de la L 1/1998 (art.24), prescribe por el transcurso de cuatro años el derecho (en realidad no es un derecho, sino un deber de potestad) de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. El propio legislador ha señalado el día inicial de dicho plazo: aquel en el que finalice el reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (LGT/63 art.65, en relación con el art.64.a, aplicable al presente caso, LGT art.67.1, en relación con el art.66.a).»

PRECISIONES La **doctrina del Tribunal Constitucional** es la siguiente: «La seguridad jurídica, entendida como la certeza sobre el Ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (TCo 15/1986), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (TCo 36/1991), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (TCo 46/1990). En suma, solo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica» (TCo 104/2000).

- 120** Además el TS cont-adm 12-7-06, EDJ 266008, ya había expuesto que:

«No obstante tal concordancia hemos de decir que la prescripción entendida como **limitación al ejercicio tardío** de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica excluye una interpretación rigorista así como una búsqueda por analogía. Es esencial a la institución que se acate lo establecido en la normativa aplicable en el ámbito de que se trate. Y, por ello, aunque las sucesivas normas vengán a coincidir, la legislación aplicable será la vigente en el momento de comenzar la prescripción».

2. Efectos

- 130** El legislador **distingue** tal y como se regulaba en la normativa anterior entre la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas (LGT art.66).

Por ello el TS cont-adm 14-9-07, EDJ 175291, recordó que:

130

(sigue)

«El TS cont-adm 18-6-04, EDJ 142070 distingue, a la vista de la LGT art.64, **dos modalidades prescriptivas**: 1ª) La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y 2ª) La prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. Ambas modalidades prescriptivas –decía esta Sala– son, en principio, independientes, pero: lo cierto es que se hallan interrelacionadas, pues si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, es claro que se produciría también la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria por carencia de objeto.

En virtud de lo expuesto, debemos reconocer que en el caso que nos ocupa ha prescrito el derecho de la Administración al cobro de las deudas tributarias liquidadas por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1989 y 1990, al haber transcurrido un periodo superior a cuatro años, desde el momento en que pudieron ejecutarse las mismas, con total inactividad de la Administración.»

En uno y en otro caso el plazo es de **cuatro años**, y también se extiende a la prescripción de las sanciones tributarias según dispone la LGT art.189.2; precisamente sobre el acortamiento del plazo de prescripción y dándole a ello carácter sustantivo a efectos de retroactividad, el TS en relación a esta cuestión expuso que (TS 20-2-07, EDJ 10553)³:

«La cuestión clave que ha de resolverse es la relativa a si las normas que regulan la prescripción de la acción para **imponer sanciones tributarias** pueden o no entenderse incluidas entre aquellas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias.

La **respuesta** viene condicionada por el carácter sustantivo o simplemente procedimental que se asigne a la prescripción.

Si tiene **carácter sustantivo** la aplicación de la retroactividad de la prescripción será preceptiva en aquellos casos y en lo que resulte favorable.

Por el contrario, si solo se le reconoce **carácter procedimental** regirá la norma de aplicación temporal del derecho, sin posibilidad alguna de retrotraer su eficacia a resoluciones adoptadas con anterioridad.

Pues bien, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han afirmado la **naturaleza material** de la prescripción en la esfera de lo punitivo. Así el TCo 83/1989, TCo 157/1990, TCo 12/1991, TCo 62/2001 y TCo 63/2005 mantienen que la prescripción de los delitos y faltas por paralización del procedimiento puede ser considerada como, institución de naturaleza sustantiva o material.

³ Sobre lo expuesto en el texto, véase: «El factor tiempo en el procedimiento sancionador tributario: una prueba más de la ausencia de un auténtico procedimiento separado», del profesor López Martínez, en «Revista Española de Derecho Financiero». N.º 166 (2015).

También así lo viene constantemente declarando la jurisprudencia de la Sala Segunda del **Tribunal Supremo** en reiteradas sentencias, entre las que basta citar el TS penal 10-3-93, EDJ 2378; 12-2-02, EDJ 2130; 19-11-03, EDJ 209337 y 30-3-04, EDJ 31407.»

PRECISIONES La **reducción a cuatro años**, de los cinco anteriores, procede de la L 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, lo que dio lugar a una importante jurisprudencia sobre el carácter transitorio de la reforma a lo que se aludirá más adelante; en un momento anterior el plazo de prescripción relativo al Impuesto sobre Sucesiones era de diez años, reducido al plazo general por la L 10/1985, de 26 de abril, de Reforma de la Ley General Tributaria y manteniéndose en la L 29/1987, de 28 de noviembre, Reguladora del Impuesto⁴.

3. Otras consideraciones

- 140** La prescripción produce **efectos negativos** en el haber de la Hacienda Pública por lo que puede dar lugar a responsabilidad con arreglo a la normativa reguladora de la dación de cuentas; un conocido especialista⁵, nos ilustra sobre el siguiente pronunciamiento del Tribunal de Cuentas 30-9-99, EDJ 79912:

⁴ Me referí a ello en mi obra sobre «Derecho Tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria». Editorial Civitas (1985); además y sobre el plazo de tres años previsto en el Código Aduanero Comunitario, véase el TS 18-12-06, EDJ 364884.

⁵ Me remito al comentario general de jurisprudencia contable, que con habitualidad nos ofrecía el profesor López Díaz; lo que figura en el texto aparece en la «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 178 (2018); además cito un antiguo texto; según el cual: «El Servicio de Investigación que, hemos dicho, se había establecido con criterio casi experimental, sería modificado muy profundamente por RD 5-12-1908. Este texto comienza por justificar con carácter general la necesidad del Servicio de Investigación fiscal, precisamente como lógica consecuencia del reconocimiento mismo de la prescripción de las deudas tributarias. De no existir ésta, el problema obviamente, sería muy otro. El hecho prescriptorio, posible, impone actuar a la Administración Tributaria. Y hacerlo, además, dentro de plazo. Con una lógica inmediatitud, con el fin de que aquél no se consolide y pueda prescribir el débito a la Hacienda pública. Una formulación que sitúa el tema en términos de indiscutible perentoriedad. Su necesidad —dice el Preámbulo del citado RD 5-12-1908— la impuso la derogación del antiguo principio de derecho fiscal de imprescriptibilidad de los derechos y rentas del Rey, incompatible con el concepto actual de la misión que la Administración Pública llena en la vida del Estado, inspirada en un sentido benévolo del derecho del contribuyente, y por lo que respecta a este impuesto expresamente derogado por la L 2-4-1900 art. 11, al consignar la prescripción de la acción administrativa para exigirle, hubiérase o no liquidado, a los quince años contados desde la fecha del contrato o la existencia del acto;» el texto transcrito aparece en la obra del Profesor Sebastián Martín-Retortillo. «La defensa en Derecho del Estado. Aproximación a la historia del Cuerpo de Abogados del Estado». Editorial Civitas. Segunda Edición (2013).

«El Registrador de la Propiedad, siendo el responsable frente a la Administración de la liquidación del tributo, **debió evitar el daño** actuando diligentemente y cumpliendo sus obligaciones legales, sin embargo casi dejó transcurrir el plazo de prescripción de la deuda, sin tomar las medidas oportunas al efecto de notificar correctamente la liquidación complementaria, hasta que faltando solo ocho meses para que se produjera la prescripción emitió la **certificación de descubierto**, sin tener en cuenta que, al haber transcurrido ya la mayor parte del plazo de prescripción, era previsible que la deuda quedara perjudicada si no advertía a la Administración de la inminencia del vencimiento del mencionado plazo, dado que normalmente al recibir la notificación de descubierto el plazo de prescripción de la deuda está interrumpido.

Por otro lado, la Administración **debió notificar sin demora** la certificación de descubierto, sin embargo, sin tener en cuenta el breve plazo que restaba para que la deuda quedara perjudicada, se demoró ocho meses en remitirla a la empresa encargada de la gestión ejecutiva, quien finalmente efectuó la notificación, pero cuando ya había transcurrido el plazo de prescripción de la deuda.

El daño se produjo por causa de la **actuación negligente** del demandado y de la propia Administración demandante, que incumplieron el deber de cuidado que les es exigible. Por tanto, ante la concurrencia de causas en la producción del perjuicio, no cabe sino confirmar la sentencia de instancia en cuanto a la cuantía de la indemnización a satisfacer por el demandado, sin perjuicio, como ha quedado expuesto de la posibilidad de la Administración Autonómica, al amparo de lo dispuesto en la L 30/1992 art. 145.3, al que ya se ha hecho referencia, de exigir de las autoridades y personal a su servicio la responsabilidad que corresponda por el resultado dañoso acaecido».

Capítulo 2. Dos interesantes precedentes de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la prescripción

1. Prescripción de la acción para recaudar la deuda tributaria	610	600
2. Paralización de actuaciones en el procedimiento inspector.....	640	

Sin perjuicio de exponer con detalle cuestiones puntuales, queremos aquí hacer mención de dos supuestos en que el Tribunal Supremo tomó importantes decisiones sobre el particular. En concreto estos precedentes versaron sobre: **605**

1. Prescripción de la acción para recaudar la deuda tributaria en determinados supuestos (nº 610).
 - Doctrina que extendería a la doctrina a la impugnación de actos de liquidación (nº 620).
 - Ideas clave del primer precedente jurisprudencial (nº 630).
2. Paralización de actuaciones en el procedimiento inspector (nº 640).
 - Ideas clave del segundo precedente jurisprudencial (nº 650).

I. Prescripción de la acción para recaudar la deuda tributaria

El primero de ellos se refiere a la prescripción de la acción para recaudar la deuda tributaria, cuando en la vía económico-administrativa se **superaba el plazo cuatrienal** computado entre la última actuación del reclamante y la notificación de la resolución; y así el TS cont-adm 6-4-11, EDJ 42278, haciéndose eco de los precedentes habidos ¹ expuso: **610**

«El Tribunal Supremo cont-adm 25-6-98, EDJ 8303, ya señaló, a propósito de esta cuestión, que «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 porque, frente a ella, podrá oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.

La situación que aquí se plantea, consistente en el transcurso del tiempo de prescripción durante la tramitación de la reclamación, ha sido examinada en diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional. En tal sentido, debe citarse, en primer término, el TS cont-adm 20-2-96, EDJ 1370, que señaló que:

¹ Véase el estudio de la profesora Fernández Junquera: «La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial». Editorial Aranzadi (2001); de manera concisa pero con rotundidad, el TS cont-adm 5-6-06, EDJ 253288; expuso: «Esta Sala Tercera ha mantenido una doctrina constante y consolidada, entre otras, en sus sentencias de 7-4-89; 6-10-89; 9-5-90, EDJ 4870; 23-10-90, EDJ 9625; 18-12-91, EDJ 12038; 18-3-92, EDJ 2628; 21-10-92, EDJ 10276; 30-11-92, EDJ 11836; 14-2-97, EDJ 3377 y 21-7-00, EDJ 33038, consistente en que la inactividad de los Tribunales Económico-Administrativos por más de cinco años, produce la prescripción a determinar la deuda tributaria.»

... es cierto que en el desarrollo del procedimiento ante el TEAP, cuya paralización durante largos años es patente, pudiera haberse producido alguna acción administrativa, realizada con **conocimiento formal del sujeto pasivo**, que antes del vencimiento total interrumpiera de nuevo el plazo de prescripción, conforme a lo prevenido en la LGT art.66.a, pero no consta ni el trámite ni su fecha (seguramente al no figurar entre los expedientes el seguido ante el TEAP, a causa de la alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central), ni tampoco sobre dicho punto se ha formulado por la Corporación demandada y aquí apelada, alegación ni prueba alguna y siendo la prescripción una institución protectora de la seguridad jurídica y penalizadora de la falta de diligencia del acreedor, la prueba de la interrupción del plazo corresponde a éste, conforme a las reglas generales que no pueden ignorarse en el campo del Derecho Administrativo, en que dicha extinción del derecho al cobro es aplicable de oficio.»

- 620 Extensión de la doctrina a la impugnación de actos de liquidación de las Haciendas locales** El Tribunal Supremo extendió la doctrina **expuesta a la impugnación de actos de liquidación** procedentes de las Haciendas Locales, en aquellos supuestos en que las discrepancias se reconducían a la vía económico-administrativa²; y así lo expone en su sentencia (TS cont-adm 27-6-08, EDJ 111708):

«La **pasividad** de una Administración (la del Estado), a la que se encomienda la gestión y la revisión de los tributos de los que son acreedoras otras (las locales), perjudica a estas últimas, que quedan impedidas para reclamar el pago de una deuda que no existe, si ya se ha extinguido, por prescripción, la potestad para fijarla. En este sentido se han pronunciado, entre otras, el TS cont-adm 14-2-97, EDJ 3377; 20-3-99, EDJ 4872; 15-3-00, EDJ 7632; 1-4-00, EDJ 5552; 1-6-01, EDJ 13200; 16-11-01, EDJ 52452; 28-6-02, EDJ 28495 y 8-7-02, EDJ 35997».

PRECISIONES 1) Como es sabido hubo un tiempo en que la **discrepancia** con los actos de liquidación tributaria de Ayuntamientos y Diputaciones no se reconducían a la vía económico-administrativa. Con posterioridad se recuperó dicho acceso pero a tribunales propios de los ayuntamientos según la L 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local.

2) La reacción de las corporaciones locales, viendo como sus créditos tributarios prescribían por inactividad de órganos del Estado, como eran los Tribunales Económico-Administrativos, dio lugar al ejercicio de la **acción de responsabilidad**, vio que se cerró tras el TS cont-adm 27-6-08, EDJ 111708, que expuso: «El Ayuntamiento argumenta que no fue parte en la reclamación económico-administrativa y que, por consiguiente, no llegó a conocer el contenido de la resolución estimatoria, quedando impedido, por su ignorancia, para proceder a la liquidación que esa resolución permitía. Ahora bien, aun así el **resultado lesivo** le resulta achacable, al menos en parte, por dos razones. En primer lugar, porque, como se explica a efectos meramente dialécticos en la resolución administrativa impugnada, tuvo conocimiento de la existencia de la reclamación y de la suspensión de la ejecución del acto combatido, sin que, de un lado, se personara para defender los intereses de la comunidad vecinal, como le autorizaba el RD 1999/1981 art.33, de aprobación del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-adminis-

² Me ocupé de ello en: «Las reclamaciones económico-administrativas y las Haciendas Locales» Instituto de Estudios Económicos (1985).

trativas, de 20 de agosto, entonces vigente, y, de tal modo, tener conocimiento del curso de las actuaciones, y, de otro, ante la supuesta tardanza del Tribunal Económico-Administrativo en decidir, nada hizo para excitar su celo y evitar el transcurso del plazo de prescripción.»

Ideas clave del primer precedente jurisprudencial

630

La anterior doctrina gira en torno a dos ideas:

1ª) La **inactividad durante el tiempo señalado** produce siempre la prescripción, aun cuando el órgano que la provoca pertenezca a una Administración distinta a la que es titular del crédito tributario, pues el reparto territorial de las potestades públicas «no puede alterar la relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado que no puede terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajenos» (TS cont-adm 8-7-02, EDJ 35997, ya citada). Esta solución es la más acorde con el principio de seguridad jurídica, al que sirve, en lo fundamental, el instituto de la prescripción.

2ª) Tal resultado, que lesiona a una Administración (el Ayuntamiento titular del crédito tributario) por la parálisis de otra (la del Estado, a través de los órganos tributarios de gestión, de inspección o de revisión), podía haberse evitado si la Administración local hubiere **denunciado la mora**; dicho de otra forma, la única manera en la que participa el Ayuntamiento en el retraso que le perjudica es a través de la ausencia de escritos pidiendo la continuación del procedimiento (de nuevo, véase el TS cont-adm 8-7-02, EDJ 35997).»

2. Paralización de las actuaciones en el procedimiento inspector

640

El segundo precedente jurisprudencial que querría destacar se refirió a la paralización de las actuaciones en el seno del **procedimiento inspector** al superarse el plazo de duración del mismo y que aparecería regulado en la normativa entonces vigente, para practicar el acto de liquidación tras las actas suscritas en disconformidad;

PRECISIONES Recuérdese, que el RD 939/1986 art.60.4, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dispuso que: «Cuando el **acta sea de disconformidad**, el Inspector-Jefe a la vista del acta, de sus informes y de la alegaciones formuladas, en su caso por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponde dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones»; la L 58/2003 art.157.5 ha suprimido dicho plazo al limitarse a indicar: «Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado».

650 Ideas clave del segundo precedente jurisprudencial La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre esta materia se recoge con claridad en la sentencia TS cont-adm 2-2-11, EDJ 10672, donde se recuerda que:

«Como reiteradamente tiene declarado el Tribunal Supremo llegando a constituir doctrina legal a raíz del TS cont-adm 28-2-96, EDJ 983 y 28-10-97, EDJ 7626, seguidas de otras innumerables sentencias, incluso determinando la oportuna reforma legislativa, a los **efectos del cómputo** del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras que es de lo que aquí se trata, hay que entender las que van desde el inicio de las mismas hasta que se dicta el acuerdo de liquidación, como con toda claridad establecían ya las normas vigentes y aplicables al caso controvertido (L 1/1998 art.29.4 y Reglamento General de la Inspección art.31.bis) en virtud de la aludida reforma normativa. Sobre tal base resulta indudable que es el acto de inicio de las actuaciones de comprobación y el acuerdo de liquidación los dos actos que supeditan su eficacia a la notificación al contribuyente, lo cual, por lo demás, resulta lógico ya que, en definitiva, este último pone fin a dichas actuaciones inspectoras y necesariamente, tiene también que dictarse dentro del plazo máximo de duración de las mismas.

Refuerza dicha conclusión el que la nueva L 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que si bien no resulta de aplicación por razones temporales sí constituye un **criterio interpretativo importante**, recoge en su art.150, que lleva por rúbrica "plazo de las actuaciones inspectoras", una redacción coincidente, a los efectos que ahora se examinan, con la L 1/1998 ya referida, de forma que solo supedita a la fecha de notificación la eficacia de los actos de inicio del procedimiento de inspección y del –acto administrativo resultante de las mismas–, pero no así del acto de ampliación de las actuaciones inspectoras.»³

³ Sobre dicha doctrina jurisprudencial, véase el estudio del profesor García Novoa: «Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos». Marcial Pons (2011); este supuesto de prescripción fue conocido coloquialmente como la de los «doscientos mil millones de pesetas», sin que conste se exigiera la responsabilidad a ningún funcionario público, y si lo fue no se divulgó.