

**LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER**

*Profesor Titular de Escuela Universitaria de Derecho  
Financiero y Tributario. Universidad de Alicante*

**ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2001**

**Extracto:**

EN este trabajo el autor realiza un examen detallado de las distintas incidencias que pudieran afectar al cómputo del plazo de prescripción. En particular, se aborda esta cuestión en relación al supuesto de prescripción del artículo 64 a) de la Ley General Tributaria y referido al derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Delimitado éste como un supuesto de extinción de la obligación tributaria por inactividad de la Administración en el ejercicio de su potestad liquidadora, el autor trata de desentrañar el verdadero efecto que ciertos supuestos generan sobre el cómputo del plazo de prescripción. Y para ello, utiliza la metodología comparada, tratando de concretar las indeterminadas propuestas que en los últimos tiempos abogaban por la inclusión de causas de suspensión de la prescripción de acuerdo con el modelo que brindaba la Ordenanza tributaria alemana (*Abgabenordnung*) de 1977, y en particular su § 171. Partiendo de la distinta óptica de la que parte la regulación española de la prescripción del derecho a liquidar y la regulación alemana de la *Festsetzungsverjährung*, así como de la distinta significación que motiva la consideración de un hecho como supuesto de interrupción o de suspensión, el trabajo pone de manifiesto la compatibilidad e incluso la procedencia, a pesar de que nuestro legislador haya optado en el artículo 66 de la Ley General Tributaria por establecer causas de interrupción, entre estas y otras causas de suspensión del cómputo del plazo de prescripción. El objetivo del autor no es otro que plantear la introducción de posibles nuevas causas de suspensión del cómputo de la prescripción del derecho a liquidar, así como revisar las actuales causas de interrupción a la luz de la significación del instituto prescriptivo y del verdadero sentido de la interrupción y de la suspensión. En este sentido el análisis jurídico se centra en los tres grandes supuestos recogidos en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, incluyendo un último grupo de supuestos en los que se analizan los problemas que derivan de la falta de coordinación entre la prescripción del derecho a liquidar y otros procedimientos tributarios que pueden incidir decisivamente en el cómputo de aquélla, siendo objeto de consideración tanto la solución que ofrece la normativa alemana como la normativa española. En cualquier caso, el trabajo hace hincapié en la falaz consideración de la normativa alemana reguladora de la suspensión de la prescripción del derecho a liquidar (*Ablaufhemmung*) como modelo que deba seguir la normativa española. Y ello porque lo que en la normativa alemana se regula no son auténticos supuestos de suspensión de la prescripción del derecho a liquidar. En último extremo el trabajo plantea algunas propuestas *de lege ferenda* para introducir en la regulación española de la prescripción auténticas causas de suspensión.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
  
- II. Las incidencias en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar: interrupción y suspensión.
  1. La distinción entre suspensión e interrupción de la prescripción.
  2. Fundamento de la suspensión de la prescripción del derecho a liquidar en el ordenamiento tributario alemán (§171 AO).
  3. Análisis de los distintos supuestos que pueden alterar el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria.
    - A. Actos del sujeto pasivo tendentes a la liquidación de la obligación tributaria.
    - B. Impugnaciones mediante la interposición de reclamaciones o recursos.
      - a) Caracterización genérica del supuesto: reclamaciones contra actos tributarios.
      - b) Litigios planteados contra hechos o actos que constituyen un hecho imponible.
    - C. Actos de la Administración tendentes a la liquidación.
      - a) Caracterización genérica del supuesto.
      - b) Un caso particular: las actuaciones investigadoras de la Administración.
    - D. Coordinación de la prescripción del derecho a liquidar con otros procedimientos.
      - a) Incidencia de los procedimientos sancionadores sobre la prescripción del derecho a liquidar.
      - b) Incidencia de la prescripción del derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos sobre la prescripción del derecho a liquidar.
      - c) Prescripción del derecho a liquidar y la rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos.
  
- III. Conclusión final.

## I. INTRODUCCIÓN

La prescripción tributaria –como instrumento esencial para la consecución del principio de seguridad jurídica, a pesar de la aparente contradicción que supone en palabras de GARCÍA AÑOVEROS, dar seguridad a través de la inseguridad que ofrece la limitación temporal<sup>1</sup>– cobra un especial interés en el momento actual en atención a la nueva óptica de las relaciones entre Administración tributaria y contribuyente que se ha instaurado en nuestro ordenamiento, tendente a procurar un adecuado equilibrio que respete tanto el deber de contribuir y el principio de eficacia como el principio de seguridad jurídica y el principio de justicia en la aplicación de los tributos. La importancia de este instituto jurídico se manifiesta en el ámbito tributario, no sólo en la imposibilidad en el ejercicio de ciertos derechos o potestades, sino que el efecto fundamental de esta institución, de hondas raíces jurídico-privadas, es la extinción de la obligación tributaria, que deja sin objeto la actuación de tales potestades.

Entendida la prescripción tributaria como aquel mecanismo extintivo de la obligación tributaria por la inactividad de la Administración durante un lapso de tiempo, resulta de especial significación la presencia de cualquier situación que pueda incidir en el cómputo del plazo cuyo decurso impide cualquier posterior actuación de la Administración. En este sentido, tanto la interrupción como la suspensión del cómputo de la prescripción son circunstancias que alteran el normal devenir temporal de la misma, y por lo tanto la eficacia del propio instituto.

Sabido es que nuestro ordenamiento tributario ha regulado las incidencias que pudieran afectar al cómputo de la prescripción tributaria, a través de causas de interrupción del mismo. Sin embargo esta opción de nuestro legislador no prejuzga la admisibilidad o incluso la conveniencia de regular causas suspensivas del cómputo de la prescripción. De hecho ya se alzaron voces en nuestra doctrina sobre la oportunidad y la conveniencia de incorporar a la regulación de la prescripción en

---

<sup>1</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J.: Prólogo a la obra de R. FALCÓN Y TELLA «La prescripción en materia tributaria». *La ley*, Madrid, 1992, pág. 13. «Que las situaciones aparentes sean definitivas es algo que da seguridad, no tanto a los titulares de derechos, sino a los terceros que deban fiarse de esas apariencias; y a quienes ocupan posiciones activas en la relación. Para los que ocupan posiciones activas, estas instituciones –prescripción y caducidad– someten el derecho, en principio permanente, a la incertidumbre que proporciona el límite temporal para su ejercicio.» *Cfr.* ob. cit. pág. 13.

la Ley General Tributaria, concretas causas de suspensión <sup>2</sup>. Tales propuestas partían de la consideración del modelo de la Ordenanza tributaria alemana de 1977 como ejemplo a seguir en la introducción de posibles causas de suspensión. A la espera de una siempre deseada nueva Ley General Tributaria, resulta oportuno, en nuestra opinión, volver sobre esta interesante cuestión, a través de un análisis preciso y detallado de la incidencia que determinados supuestos pueden provocar en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, utilizando como referencia argumentativa el estudio de las causas de suspensión (*Ablaufhemmung*) reguladas en el § 171 de la Ordenanza tributaria alemana -*Abgabenordnung* (en adelante AO); una norma que en múltiples ocasiones ha sido el espejo en el que nuestra normativa general tributaria se ha querido ver reflejada.

La cuestionada naturaleza jurídica del plazo regulado en el artículo 64 a) LGT, que permitirá reflexionar sobre la posibilidad de incorporar causas de suspensión a la prescripción tributaria, debe resolverse, como ha planteado un sector importante de nuestra doctrina, sobre la base de la consideración del crédito tributario como un derecho de crédito funcionalizado, donde confluyen aspectos materiales y formales, siendo la falta de actuación administrativa a través de sus potestades tributarias más allá de un determinado período de tiempo lo que impide la posibilidad de que se ejercite dicha función, extinguiéndose la obligación tributaria. Por lo tanto, y a pesar del tenor literal debe entenderse que «*prescribe a los cuatro años a) la obligación tributaria como consecuencia de la inactividad de la Administración en el ejercicio de su potestad liquidadora*».

Aun partiendo del diferente marco jurídico existente –el de la Ordenanza tributaria alemana y el de nuestra Ley General Tributaria–, queremos incidir en la bondad y en la conveniencia de este tipo de estudio comparado que ha sido tradicionalmente obviado a pesar de que se ha invocado la normativa alemana para argumentar la necesidad de introducir causas de suspensión en el ordenamiento español. El trabajo es una reflexión sobre la recurrente e indeterminada defensa de la suspensión de la prescripción del derecho a liquidar, en base al modelo de la Ordenanza tributaria alemana. La misma establece dos tipos de prescripción: la prescripción del derecho a liquidar de la Administración (*Festsetzungsverjährung*), regulada en los §§ 169-171 AO, y la prescripción de la acción para recaudar (*Zahlungsverjährung*), regulada en los §§ 228-232 AO, incluidas en partes distintas de la AO, con plazos y régimen jurídico sustancialmente diverso. Así, mientras que la *Festsetzungsverjährung* se regula dentro de la Parte Cuarta –«Realización de la imposición»– en su Capítulo Tercero –«Procedimiento de liquidación y fijación»–, la *Zahlungsverjährung* se recoge en la Parte Quinta –«Procedimiento de Recaudación». La *Festsetzungsverjährung* (prescripción del

---

<sup>2</sup> El primero en apuntar el beneficioso efecto que las causas de suspensión pudieran provocar en el contribuyente por su efecto en el cómputo del plazo de prescripción fue SAINZ DE BUJANDA, quien consideraba la necesidad de revisar la influencia del factor tiempo en las relaciones tributarias, censurando la no existencia de causas de suspensión de la prescripción tributaria. (SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, publicaciones de la Universidad Complutense, 8.ª edición, Madrid, 1990, págs. 289 y 290). Sin embargo, ha sido fundamentalmente FALCÓN Y TELLA el que se ha pronunciado con mayor interés sobre esta posibilidad. FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*. Ob. cit. págs. 168-172. También se ha manifestado sobre este particular VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*. Lex Nova, Valladolid, 1990, págs. 64 y 65. En este sentido, aunque de forma genérica, GÉNOVA GALVÁN también ha mantenido la conveniencia de la aplicación en el ámbito tributario de la suspensión, pues «la interrupción puede, de hecho, hacer inoperante el instituto de la prescripción». (GÉNOVA GALVÁN, A.: «La prescripción tributaria», *Civitas REDF*, n.º 57, 1988, pág. 62).

derecho a liquidar), cuya auténtica naturaleza no es perentoria, sino que se trata de un auténtico plazo de prescripción<sup>3</sup>, admite únicamente en el § 171 ciertas causas de suspensión del fin del cómputo de la prescripción (*Ablaufhemmung*), sin admitirse la presencia de causas de interrupción del mismo. Por otro lado la estructura de la *Zahlungsverjährung* –prescripción del pago– establece una única causa de suspensión del cómputo de la prescripción por causa de la fuerza mayor (§ 230 AO), para, a continuación, establecer una amplia y detallada lista de supuestos de interrupción del cómputo de la prescripción (§ 231 AO). Las amplias propuestas de regulación de la suspensión de la prescripción en nuestro ordenamiento partían del modelo del §171 AO referente a la prescripción del derecho a liquidar.

Nuestro estudio supone una reflexión y una revisión de la institución prescriptiva que no desatiende los más acuciantes problemas que la prescripción supone en la actualidad cuales son la coordinación de plazos entre los distintos procedimientos tributarios al objeto de mantener la coherencia necesaria que impida desvirtuar los efectos extintivos de la prescripción sobre la obligación tributaria. Y ello, desde la consideración de la verdadera naturaleza prescriptiva y configuración jurídica de la institución que el artículo 64 a) LGT regula, al objeto de proponer la regulación normativa que más se ajuste a la misma en todo aquello referente a la incidencia que en el cómputo del plazo pudieran tener ciertos actos o hechos con trascendencia jurídica.

## II. LAS INCIDENCIAS EN EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR: INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN

Es oportuno, pues, analizar las incidencias que en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar pueden provocar determinadas actuaciones objeto de regulación en nuestro ordenamiento jurídico y en el ordenamiento alemán. La valoración de la admisibilidad y oportunidad de introducir tales causas de suspensión en nuestro ordenamiento requiere delimitar previamente los propios conceptos objeto de consideración.

### 1. La distinción entre suspensión e interrupción de la prescripción.

Tradicionalmente la posibilidad de suspender o interrumpir un determinado plazo ha sido uno de los criterios más importantes a la hora de descubrir la naturaleza jurídica de tales plazos como de prescripción o caducidad. Sin embargo, tal criterio delimitador está en crisis en tanto que el régimen jurídico de los plazos es una consecuencia de la diferencia entre prescripción y caducidad pero no es un dato revelador de la esencia de cada una de las instituciones.

<sup>3</sup> Vid. en este sentido, CARL, D.: «Die Verwirkung im Abgabenrecht», en *Deutsche Steuer Zeitung*, 1988, pág. 530; TIPKE, K./ LANG, J.: «*Steuerrecht*». 15. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1996. 731. Estos autores concretan la caducidad en una manifestación de la prohibición de ir contra los actos propios (*venire contra factum proprium*).

Lo primero que hay que precisar es que la suspensión de la prescripción es una figura ajena a nuestra Ley General Tributaria que no regula ni conoce este supuesto <sup>4</sup>. Sin embargo el hecho de que no sea objeto de regulación concreta en la Ley General Tributaria no es obstáculo para plantearnos su vigencia en algunos supuestos, e incluso la conveniencia de incorporación de otros o esos mismos a la referida norma legal, dando una saludable cobertura legal a tales supuestos.

Tanto la interrupción como la suspensión suponen una detención o paralización del cómputo de determinados plazos. Sin embargo lo que caracteriza a una causa suspensiva es que ésta no invalida el plazo transcurrido hasta el momento en que acaece, de tal modo que cuando desaparece esa causa de suspensión se reanuda el cómputo del originario plazo suspendido, desde el punto en que se detuvo. En definitiva el tiempo posterior a la suspensión se suma con el anterior a efectos del cómputo del plazo <sup>5</sup>. Por el contrario cuando estamos en presencia de una causa de interrupción, ésta invalida y borra el plazo transcurrido hasta el momento de tal interrupción, de tal manera que al desaparecer la causa interruptiva debe iniciarse desde el principio un nuevo cómputo por entero del plazo de prescripción. La suspensión se produce durante un lapso temporal en el que se imposibilita la propia existencia de inactividad. Por el contrario la interrupción se produce en y por un momento en el que se quiebra el silencio de la relación jurídica <sup>6</sup>.

Es evidente que la presencia de causas de suspensión del cómputo de la prescripción denota un mayor beneficio para los sujetos deudores que la presencia de causas de interrupción, dado que en los casos de suspensión el plazo se reanuda desde el momento en que se suspendió, posibilitando así una más rápida extinción de las obligaciones que en los supuestos en que debe computarse de nuevo por entero un nuevo plazo tras la interrupción del mismo.

---

<sup>4</sup> Ello no es óbice para que cualquier otra norma pueda regular una causa de suspensión de la prescripción en supuestos excepcionales, como ocurrió con la Ley de 13 de julio de 1940, donde se ordenó, con efectos retroactivos para todo el tiempo de duración de la guerra civil, la suspensión de los plazos de prescripción que estuvieran sin consumarse el 17 de julio de 1936, «dados por las Leyes y Reglamentos a los distintos organismos de la Hacienda pública para realizar los actos de comprobación, liquidación y recaudación de todas las contribuciones, impuestos, rentas y demás exacciones de su competencia así como para promover y dictar acuerdos de revisión de liquidaciones o declaraciones de lesividad de actos o resoluciones administrativas y, en general, para ejercitar todos los derechos y acciones legales para la defensa de los intereses de la Hacienda pública y del Tesoro».

<sup>5</sup> Vid. por todos DÍEZ PICAZO, L.: «La interrupción de la prescripción», en *Anuario de Derecho Civil*, 1963, pág. 20; «La prescripción en el Código Civil». Bosch, 1964, pág. 100.

<sup>6</sup> Sorprende, en este sentido, la construcción de MENÉNDEZ HERNÁNDEZ quien configura la interrupción como un instituto próximo a la suspensión al dotarle a su efecto interruptivo de una duración. En sus palabras, que no compartimos, «la interrupción, por otra parte, no es un instante, no es un día concreto que sirve de hito y frontera entre el tiempo amortizado y el tiempo por transcurrir, sino que abarca una cierta dimensión temporal y también tiene un *dies a quo* y un *dies ad quem*. La interrupción comprende un período de tiempo y una vez transcurrido es cuando comienza de nuevo el plazo de prescripción yugulada». En nuestra opinión, hay que entender, con carácter general y salvo previsión expresa, que la interrupción se produce por cada actuación que impida seguir considerando la inactividad y el silencio de la relación jurídica. La existencia de una interrupción cuyo efecto se prolongue durante un lapso temporal acerca esta figura a la suspensión y su virtualidad dependerá de la expresa regulación normativa de tal supuesto. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «La prescripción en derecho tributario», Bosch, Barcelona, 1998, pág. 101.

Esta distinta significación de la suspensión y la interrupción trae su causa en un distinto fundamento entre ambas figuras. La suspensión del plazo deriva, no de la ruptura del silencio de la relación jurídica, sino de la imposibilidad objetiva del ejercicio de un derecho <sup>7</sup>, que detiene el plazo prescriptivo desde que surge el evento impeditivo hasta que desaparece. En este sentido CABALLERO SÁNCHEZ considera que «el sentido de la suspensión debe ser el de abrir un tiempo muerto en dos tipos de supuestos. De un lado, en los períodos de imposibilidad de ejercicio de la facultad sometida a prescripción o caducidad. En efecto cuando hay un impedimento insuperable no puede haber verdadera inactividad, que es el fundamento de estas dos figuras. (...) Por otro lado, están los períodos de tramitación procedimental o procesal, en los que en principio no se puede hablar de inactividad, pues el reconocimiento o disputa sobre una situación jurídica se pone en manos de un órgano oficial o público <sup>8</sup>». En nuestra opinión, ese distinto fundamento de la suspensión frente a la interrupción puede servirnos para propugnar la necesidad de incorporar supuestos de suspensión de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cuando existe una situación de pendencia que provoca una inactividad –por una imposibilidad impuesta– cuyo causante no es la propia Administración, así como cuando forzosamente tienen que detenerse las actuaciones administrativas tendentes a la liquidación.

La interrupción, por el contrario, se basa en el ejercicio de una pretensión; en definitiva es la existencia de un acto o hecho obstativo de la prescripción lo que conlleva este efecto jurídico formal derivado de la actuación o ejercicio de un derecho. La ausencia de uno de los elementos de la prescripción –la inactividad o el silencio de la relación– conlleva la anulación de la prescripción y la irrelevancia del plazo transcurrido hasta el momento de la aparición de la causa interruptiva.

## 2. Fundamento de la suspensión de la prescripción del derecho a liquidar en el ordenamiento tributario alemán (§ 171 AO).

El §171 AO regula las causas de «suspensión» del fin del cómputo de la prescripción del derecho a liquidar (*Ablaufhemmung*). A pesar de que no existe un concepto legal de «suspensión», en principio se puede mantener que consiste en «la existencia de ciertos supuestos acaecidos en el curso del plazo de liquidación y que implican una detención del mismo, mientras la cual el período afectado por esa causa no será computado, de tal forma que cuando desaparezca la causa de suspensión, el anterior y originario plazo debe reanudarse <sup>9</sup>».

<sup>7</sup> VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit. pág. 63 y 63; MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción del crédito tributario*. Marcial Pons- IEF, Madrid, 1994, pág. 133.

<sup>8</sup> CABALLERO SÁNCHEZ, R.: «*Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*», MacGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 324.

<sup>9</sup> PAULICK, H.: *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. 3. Auflage, Carl Heymanns Verlag, Köln, 1997, pág. 259.

A pesar de que el concepto de suspensión es algo que no plantea discrepancias en la doctrina alemana, lo cierto es que la aplicación concreta de la misma a través de la regulación de las causas de *Ablaufhemmung* de la prescripción del derecho a liquidar, no ha respetado la propia esencia de lo que debe entenderse por suspensión. De hecho, adelantando nuestra opinión, en el §171 AO no se regulan verdaderas causas de suspensión, sino supuestos especiales en los que se permite a la Administración llevar a cabo la liquidación, a pesar de haber transcurrido su respectivo y normal plazo.

En esta línea, ya se manifestó HÖLLIG quien consideró que lo que se pretende con la regulación de la «suspensión» del §171 AO es «que el plazo de liquidación no finalice antes de la liquidación del impuesto, ya sea para beneficiar o para perjudicar al contribuyente, debiendo permitirse que en determinados casos aún sea posible la realización del acto de liquidación, su revocación o su modificación, a pesar de haber finalizado el correspondiente plazo <sup>10</sup>». Parece que aquello que se regula en el §171 AO responde a la intención de salvar la validez de los actos de liquidación dictados fuera de plazo, otorgando unos plazos especiales que responden a concretas finalidades legítimas que pretende alcanzar esta regulación. La verdadera comprensión de las previsiones reguladas en este precepto de la Ordenanza tributaria ha sido puesta de manifiesto por RUBAN con quien compartimos la consideración de que «los presupuestos de hecho de la suspensión no despliegan ningún efecto cuando la suspensión finaliza antes de que el plazo normal de liquidación (hasta el fin del cuarto año natural) haya concluido. Los supuestos del §171 AO no implican, en tales casos, una ampliación del plazo de liquidación. Únicamente suspenden el fin de tal plazo en los casos en que la liquidación, su revocación o su modificación fracasarían y no serían posibles sin la intervención de los supuestos de suspensión del término del plazo <sup>11</sup>». En definitiva estas «pseudo-causas» de suspensión únicamente serán de aplicación cuando los hechos generadores de la suspensión ocurran poco antes del fin del normal plazo de liquidación y se prolonguen más allá de tal momento, pues si finalizan antes del fin del plazo normal de liquidación, tales supuestos no tendrán efectos sobre el cómputo del plazo de prescripción, lo cual permite cuestionar tanto el respeto a la seguridad jurídica, como sobre todo el respeto a la justicia tributaria <sup>12</sup>. En aquellos supuestos, el mecanismo previsto legalmente no opera como un auténtico supuesto de suspensión que suponga, desaparecida la causa suspensiva, continuar y reanudar el plazo detenido por la misma.

<sup>10</sup> HÖLLIG, H.: «Die Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung nach der Abgabenordnung 1977», en *Betriebs Berater*, 1978, pág. 88. En similares términos se pronuncia FROTSCHER, quien ha precisado la verdadera esencia de esta figura y ha afirmado que ésta tiene lugar, «cuando por concretas razones no es posible una liquidación definitiva dentro del plazo de liquidación, y por ello el legislador quiere ofrecer la posibilidad a la Administración de llevar a cabo una liquidación tributaria definitiva. (FROTSCHER, G., en la obra colectiva SCHWARZ, B.: *Praxis Kommentar der Abgabenordnung*. Band 2. (§ 85- § 178 AO). Verlag Haufe, 1998, pág. 3 del comentario al § 171 AO).

<sup>11</sup> RUBAN, R., en la obra colectiva HÜBSCHMANN/HEPP/SPTALER: *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Verlag Dr. Otto Schmidt. Köln, 10. Auflage, 1995, pág. 5 del comentario al §171 AO.

<sup>12</sup> Efectivamente, si un determinado hecho suspensivo ocurre antes del fin del plazo de liquidación y desaparece un día antes del fin de ese plazo, el mismo se aplica inexorablemente sin considerar esa supuesta causa de suspensión. Sin embargo, si ese mismo hecho se prolonga más allá del plazo normal de liquidación, el mismo se prolongará, en función del tipo de causa de suspensión, y no terminará hasta que llegue el momento que en cada supuesto ha establecido la norma tributaria alemana y que persigue que el órgano liquidador tenga el tiempo suficiente para valorar y liquidar de acuerdo con la nueva situación o hecho que incidió en el cómputo del plazo de prescripción.

### 3. Análisis de los distintos supuestos que pueden alterar el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria.

El análisis de las incidencias que pueden alterar el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar se ha estructurado sobre la clasificación tripartita del artículo 66 LGT, añadiendo un último grupo donde se reflexiona sobre los problemas de coordinación de la prescripción tributaria con otros procedimientos tributarios. En cualquier caso no podemos olvidar la distinta óptica de la que parten los dos sistemas jurídicos de referencia; frente a los rígidos plazos alemanes cuyo decurso conlleva inexorablemente la inadmisibilidad de la liquidación por carecer de objeto, sólo matizada por la vigencia de las cuestionables causas de suspensión, el ordenamiento español establece un plazo de prescripción susceptible de ser interrumpido cuando se quiebre el silencio de la relación jurídica, lo cual supone *a priori* mayores facilidades a la Administración para desarrollar su función liquidadora. Sin embargo, la necesidad de evitar abusos por la Administración y la conveniencia de no prolongar, *de facto*, indefinidamente el plazo de prescripción tributaria ha motivado el establecimiento de cautelas –en forma del efecto enervador de la interrupción de la prescripción– y de mayor rigor jurídico, en aras a la salvaguarda de la seguridad jurídica.

#### *A. Actos del sujeto pasivo tendentes a la liquidación de la obligación tributaria.*

La Ordenanza tributaria alemana recoge, esencialmente, en el §171.3 AO un supuesto de suspensión que puede incluirse dentro de esta primera categoría de supuestos que inciden en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Por su parte, la Ley General Tributaria se refiere a estos supuestos en su artículo 66.1.c).

El §171.3 AO establece que «*si antes del fin del plazo de liquidación se presentara una solicitud de liquidación, revocación o modificación de una liquidación o de su corrección de acuerdo con el §129 AO, el plazo de liquidación no terminará mientras no se haya adoptado una resolución firme sobre la solicitud. A la solicitud del párrafo anterior se equipara la impugnación de un acto de liquidación dictado antes del fin del plazo de liquidación (§169.1 AO), aun cuando el recurso hubiese sido interpuesto tras el plazo de liquidación. En los casos del §100.1.1, §100.2.2, §100.3.1 y §101 de la Ordenanza de los Tribunales de Hacienda (Finanzgerichtsordnung), no se considerará adoptada una resolución firme sobre la solicitud mientras no sea firme el acto de liquidación dictado en virtud de las citadas disposiciones*».

Este supuesto se puede deslindar en dos casos: suspensión por presentación de una solicitud referida a una liquidación tributaria y suspensión por la interposición de un recurso <sup>13</sup>. De acuerdo con el primer caso, las solicitudes que operan el efecto del §171.3 AO son las de liquidación, de revo-

<sup>13</sup> Este segundo supuesto será objeto de consideración en el grupo de supuestos incluidos en la segunda categoría referida a «Impugnaciones mediante la interposición de recursos».

cación o modificación de un acto de liquidación e igualmente la solicitud de rectificación de errores manifiestos del §129 AO <sup>14</sup>.

El efecto de esta «suspensión» es que el plazo de liquidación no termina mientras no se haya adoptado una resolución firme sobre la solicitud, es decir, una resolución inimpugnable <sup>15</sup>. En tales casos el efecto que se produce es el de una prórroga del plazo de liquidación, hasta el momento de la firmeza de la resolución que la Administración adopte sobre los mencionados actos del contribuyente que tienden a cierta iniciación de la actuación de la Administración tributaria. En verdad no se produce una suspensión en sentido propio, sino la posibilidad de que, presentadas ciertas solicitudes del particular, se permita la liquidación transcurrido el normal plazo de liquidación. Suceso este que se producirá siempre que el momento legalmente previsto hasta el cual no terminará el plazo de liquidación se produzca vencido éste, pues si la firmeza de la que habla el §171.3 AO se produce antes del fin del habitual plazo de liquidación, tales solicitudes no habrán incidido en el cómputo de la prescripción.

En España, nuestro ordenamiento jurídico ofrece a esas situaciones una respuesta distinta. El artículo 66.1.c) LGT considera que la prescripción se interrumpe: «por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda».

Este supuesto de interrupción ha sido considerado por la doctrina como una clara transposición del homónimo supuesto regulado en el Código Civil, al ámbito tributario. Así, Díez Picazo considera que «la norma mencionada debe, a nuestro juicio, no obstante su estricto tenor literal, interpretarse de una manera extensiva, poniéndola en conexión con el principio general contenido en el artículo 1.973 CC, con arreglo al cual interrumpe la prescripción cualquier acto de reconocimiento expreso o tácito de la deuda realizado por el deudor <sup>16</sup>».

A pesar del evidente engarce de la previsión del artículo 66.1.c) LGT con la normativa civil, lo cierto es que no parece que se pueda considerar que el supuesto de interrupción regulado deba referirse a cualquier acto de reconocimiento de la obligación tributaria, sino que, antes al contrario, debe ceñirse al ámbito que el propio legislador ha querido otorgar, que no es otro que los actos tendentes a la liquidación. En este sentido compartimos con VEGA HERRERO los recelos planteados a la consideración extensiva del supuesto interruptivo por la acción del sujeto pasivo. Así considera que la finalidad de tales actos, tal y como proclama el artículo 66 LGT, es un obstáculo para equiparar este supuesto a cualquier acto de reconocimiento de deuda. Por ello mantiene que «el reconocimiento de deuda u obligación en general es un concepto más extenso que el de actuación tendente al pago

<sup>14</sup> Este último supuesto de solicitud con efectos «suspensivos» fue incorporado a la AO a través de la *Missbrauchbekämpfungsgesetz* de 21.2.1993.

<sup>15</sup> BFH Entscheidung v. 6.5.1994 (BStBl II, 1994, 715 ff).

<sup>16</sup> Díez Picazo, L.: «La extinción de la deuda tributaria», *RDFHP* n.º 54, 1964, pág. 483. En idénticos términos se manifestaba también, en nuestra doctrina, FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La extinción de la obligación tributaria», *RDFHP* n.º 77, 1968, pág. 1.066.

o liquidación<sup>17</sup>». En nuestra opinión, debe interpretarse el tenor del artículo 66.1.c) LGT restringidamente puesto que, tratándose de un supuesto en el que se va a interrumpir la prescripción en perjuicio del contribuyente, no resultaría adecuado extender el sentido de esta causa de interrupción más allá de lo que el propio tenor literal –la actuación del sujeto pasivo tendente a la liquidación– establece. Lo correcto será determinar si esa actuación del mismo supone la ruptura del silencio de la relación jurídica, mediante actos que pretendan la activación del elemento que es objeto de prescripción –en nuestro caso, la liquidación.

Estamos de acuerdo con la doctrina mayoritaria, contraria a la consideración subjetiva de las circunstancias interruptivas, y que entiende que los actos a los que la ley reconoce eficacia interruptiva de la prescripción «son actos típicos que se desarrollan de modo objetivo con independencia de la representación que de los mismos se hagan sus autores<sup>18</sup>».

Los dos requisitos que deben estar presentes para que estemos en presencia de esta causa de interrupción son la existencia de una actuación de un sujeto pasivo y la finalidad de la misma tendente a la liquidación de la obligación tributaria. Sobre esta base se han concretado algunos de los actos que provocan el citado efecto interruptivo sobre el cómputo del plazo de prescripción por encontrarse en el ámbito del artículo 66.1.c) LGT. La jurisprudencia y la doctrina coinciden en señalar, en este sentido, fundamentalmente la presentación de declaraciones<sup>19</sup>, o declaraciones complementarias<sup>20</sup> o de autoliquidaciones.

<sup>17</sup> VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit. págs. 87 y 88. En opinión de esta autora existen actuaciones que sin ser conducentes al pago o liquidación pueden significar un reconocimiento de obligación tributaria.

<sup>18</sup> PÉREZ ROYO, F.: «Sobre la prescripción en Derecho tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma», *Crónica Tributaria* n.º 19, 1976, pág. 206. Igualmente FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. pág. 138, el cual afirma que «lo relevante no es tanto que se reconozca la existencia de una obligación, en el sentido de reafirmar la voluntad de asumirla, sino únicamente que se reconozcan los hechos que dieron lugar a su nacimiento, aunque ese reconocimiento constituya un acto debido –y no libre– del sujeto pasivo». Son reveladoras las palabras, en este punto, de MARTÍN CÁCERES al considerar que «tampoco cabe condicionar la eficacia interruptiva de la actuación del sujeto pasivo que constituya un acto voluntario de reconocimiento de la deuda. Por el contrario, la contemplación de dicha actividad como un supuesto objetivo de ruptura del silencio de la relación jurídica justifica plenamente este supuesto interruptivo. Por consiguiente, ha de concluirse con la doctrina citada, que es la finalidad objetiva de la actuación del sujeto pasivo, dirigida al pago o a la liquidación, lo que determina la atribución de efectos interruptivos a la actuación del sujeto pasivo, independientemente de que constituya verdadero reconocimiento, es decir, aun cuando el sujeto pasivo no afirme o reconozca con dicha actuación la existencia y vigencia del derecho de la Administración». (MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit. págs. 179 y 180).

<sup>19</sup> En este sentido se ha planteado si la presentación de declaraciones o resúmenes anuales exigidos accesoriamente con el pago de ciertos tributos o conceptos (resumen anual de retenciones) interrumpe la prescripción. En este punto el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de enero de 1987 apuntaba que tales actuaciones suponían el mero cumplimiento de un deber formal accesorio con la finalidad, no de liquidar, sino de permitir una mejor gestión de los tributos, por lo que no interrumpen la prescripción del derecho a comprobar las liquidaciones de períodos anteriores.

Por otra parte, se considera que la declaración por la que se manifiesta estar exento del pago de un tributo por haberse concedido anteriormente la exención, no interrumpe la prescripción. Sin embargo la jurisprudencia ha admitido la eficacia interruptiva a la solicitud de un beneficio fiscal a la Administración tributaria.

<sup>20</sup> El anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre) regulaba, expresamente, en su artículo 294, como efecto fundamental de las liquidaciones complementarias realizadas espontáneamente por el sujeto pasivo, aceptadas por la Administración tributaria, la interrupción del plazo de prescripción.

Con estas consideraciones podemos valorar las soluciones aportadas en cada ordenamiento jurídico. En nuestra opinión, la actuación del sujeto pasivo, en el sentido comentado, quiebra el silencio de la relación jurídica e impide la prescripción. Ello debería suponer la interrupción del cómputo en el plazo de la misma.

En nuestra opinión, la solución de nuestro artículo 66.1.c) LGT –esto es, la interrupción de la prescripción– es más coherente y precisa desde un punto de vista técnico-jurídico que la prórroga indefinida, aunque limitada –hasta la firmeza de la resolución acerca de la solicitud presentada por el sujeto pasivo– de la posibilidad de que la Administración pueda liquidar la obligación tributaria.

### *B. Impugnaciones mediante la interposición de reclamaciones o recursos.*

#### *a) Caracterización genérica del supuesto: reclamaciones contra actos tributarios.*

Los efectos que las impugnaciones contra los distintos actos tributarios pueden provocar han sido objeto de regulación en la Ordenanza tributaria alemana en el §171.3, inciso segundo AO, mientras que nuestro ordenamiento se refiere a éstos como unos supuestos de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar, regulándose en el artículo 66.1.b) LGT.

El §171.3 AO establece que «si antes del fin del plazo de liquidación se presentara una solicitud de liquidación, revocación o modificación de una liquidación o de su corrección de acuerdo con el §129 AO, el plazo de liquidación no terminará mientras no se haya adoptado una resolución firme sobre la solicitud. A la solicitud del párrafo anterior se equipara la impugnación de un acto de liquidación dictado antes del fin del plazo de liquidación (§169.1 AO), aun cuando el recurso hubiese sido interpuesto tras el plazo de liquidación. En los casos del §100.1.1, §100.2.2, §100.3.1 y §101 de la Ordenanza de los Tribunales de Hacienda (*Finanzgerichtsordnung*), no se considerará adoptada una resolución firme sobre la solicitud mientras no sea firme el acto de liquidación dictado en virtud de las citadas disposiciones».

Se trata, pues, de un acto de impugnación de un acto de liquidación dictado en plazo. En tales casos se prorroga el plazo hasta la resolución definitiva sobre tal extremo, que en ciertos casos tiene lugar con la propia firmeza del acto de liquidación dictado en virtud de ciertas resoluciones judiciales. Incluso tal efecto de prórroga sobre el plazo de prescripción tiene lugar cuando se recurre un acto de liquidación dictado dentro de su normal plazo, pero la impugnación tiene lugar tras el plazo de liquidación aunque obviamente dentro del plazo para recurrir establecido en el §355 AO <sup>21</sup>. Evidentemente lo que el legislador pretende es permitir a los órganos competentes que se pronuncien sobre un recurso planteado en tiempo sobre un acto de liquidación dictado poco antes de la terminación del normal plazo de liquidación, de tal modo que la resolución se produciría, de no exis-

<sup>21</sup> § 355 AO: «Los recursos contra actos administrativos deberán interponerse dentro del mes siguiente a la notificación del mismo. El recurso contra una declaración-liquidación deberá interponerse dentro del mes siguiente a su presentación ante la autoridad financiera.»

tir previsión al respecto, transcurrido el plazo de prescripción. En evitación de ello, el legislador prevé una ampliación o prórroga del plazo para salvar la validez del supuesto acto de liquidación que surgirá de la resolución definitiva de la impugnación sobre un inicial acto de liquidación. Tal cautela del legislador provoca, como ha manifestado WACHENFELD, que se produzca una «suspensión» de un plazo ya finalizado –con efectos retroactivos–, y por otra parte supone el renacer de una pretensión tributaria ya extinguida <sup>22</sup>.

Todos los supuestos del § 171.3 AO, que no se configuran como verdaderos supuestos de «suspensión», responden a la necesidad de, por una parte, asegurar al sujeto pasivo la consideración de su impugnación, ya sea presentada poco antes del fin del normal plazo de liquidación o con mayor anterioridad, mientras que por otra parte se pretende dar la oportunidad a la Administración de valorar y examinar con detenimiento la impugnación presentada <sup>23</sup> sin la limitación o la premura del vencimiento del plazo normal de liquidación, o en el caso de las impugnaciones presentadas ante los Tribunales Federales de Hacienda, para examinar y valorar las resoluciones firmes de estos órganos y así dictar, en los casos previstos, con garantías y sólido fundamento jurídico el acto de liquidación.

En España los efectos que la interposición de recursos y reclamaciones provocan son, por aplicación del artículo 66.1.b) LGT, la interrupción del plazo de prescripción. La interposición de un recurso, dentro del plazo para recurrir, contra un acto de liquidación es considerada como una causa de interrupción, en tanto que la actuación del contribuyente o de la Administración eliminan uno de los elementos esenciales de la institución: el silencio de la relación jurídico-tributaria.

Este supuesto trae su causa en la regulación de la interrupción de la prescripción que el artículo 1.973 CC realiza al establecer como uno de los supuestos el ejercicio ante los Tribunales del derecho por parte de su titular. Sin embargo, y éste es el principal problema que esta causa de interrupción plantea, el artículo 66.1.b) LGT no establece el sujeto a que se refiere esta causa de interrupción. En este sentido, y teniendo en cuenta que el supuesto de prescripción que analizamos se desarrolla en beneficio del deudor, la doctrina ha considerado que «es difícilmente imaginable una reclamación formulada por el propio titular del derecho en prescripción <sup>24</sup>». Sin embargo, acertadamente han señalado BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH que «no es, por otra parte, absurdo el que la Administración interponga reclamaciones contra actos de gestión tributaria, ya que la intervención general de la Administración del Estado tiene legitimación activa para impugnar dichos actos mediante recursos de reposición y reclamación económico-administrativa <sup>25</sup>».

<sup>22</sup> WACHENFELD, F.: «Probleme der Ablaufhemmung nach § 171.3 AO im aussergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1996, pág. 303.

<sup>23</sup> En el sistema alemán se contraponen los recursos «extrajudiciales» (*aussergerichtliche Rechtsbehelfe*), que para nosotros serían los recursos administrativos, a los recursos judiciales que se interponen ante los Tribunales de Hacienda (*Finanzgerichte*).

<sup>24</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. pág. 140.

<sup>25</sup> BAYONA DE PEROGORDO/ SOLER ROCH: *Derecho Financiero*, tomo II, Librería Compás, Alicante, 1989, pág. 208. A pesar de ello, VEGA HERRERO, admitiendo lo irreprochable de esta idea, considera que esa posibilidad es infrecuente y que la praxis demuestra que son los obligados tributarios los que en mayor número de manera efectiva interponen las reclamaciones y recursos integrando así el supuesto regulado en el artículo 66.1.b) LGT. (VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit. pág. 79).

El fundamento y sentido de esta causa de interrupción ha sido objeto de una fructífera polémica doctrinal que sin embargo no se ha trasladado a la jurisprudencia que no se ha cuestionado la virtualidad de este supuesto y, salvo contadas excepciones <sup>26</sup>, han asumido, desde un principio la existencia de esta causa de interrupción, dedicándose nuestros Tribunales a precisar cuestiones aplicativas de esta causa de interrupción, como la referente a la duración del efecto interruptivo por la interposición del recurso durante la substanciación del mismo.

El sentido de esta causa de interrupción ha sido cuestionado por nuestra doctrina que se ha planteado cómo es posible que un acto del deudor que niega su obligación, como es la impugnación de una liquidación, puede considerarse que interrumpe la prescripción que corre a su favor por entenderse que tal acto es un acto de reconocimiento de su deuda: «la interposición de un recurso por parte del deudor tributario no significa el reconocimiento del derecho del acreedor sino justamente lo contrario <sup>27</sup>».

Ese diferente sentido y lo cuestionable que supone considerar que la impugnación es un reconocimiento de deuda ha llevado a la doctrina a ofrecer distintas soluciones que referiremos sucintamente. Así, DÍEZ PICAZO ha interpretado este precepto y ha entendido que «lo que se ha querido decir no es que la prescripción se interrumpe por la reclamación o por el recurso, sino otra cosa distinta: que una prescripción interrumpida por otro acto distinto... continúa interrumpida mientras se sustancia la reclamación o el recurso; que el tiempo que dure la sustanciación de una reclamación o de un recurso no puede ser tenido en cuenta a efectos de la prescripción <sup>28</sup>».

<sup>26</sup> Permítasenos mencionar, como la resolución que se ha pronunciado sobre cuestiones de fondo relativas a la existencia de un reconocimiento de la obligación en la interposición de la reclamación por parte del contribuyente, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de septiembre de 1988, donde se afirma que «quien recurre no reconoce sino que niega y no se debe entender que se reconoce un acto con apariencia de legalidad cuando se impugna».

<sup>27</sup> Vid. por todos, VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit. pág. 80: «el reconocimiento de la deuda por el deudor supone su aceptación y la realización de actos de los que se deduce que pretende cumplirla, que son los que tienen virtualidad interruptiva de la prescripción, pero cuando el obligado tributario reclama, ello no significa que no reconoce el derecho del acreedor, al menos en los términos en que éste trata de hacer valer su pretensión, ya que, en otro caso, no se produciría la reclamación» (pág. 80). Igualmente se ha manifestado entre los administrativistas, CABALLERO SÁNCHEZ, R.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, ob. cit. pág. 372: «no deja de ser absurdo que las impugnaciones a que se hace referencia –que por definición son de no reconocimiento o disconformidad con la deuda reclamada– produzcan precisamente la interrupción del plazo prescriptorio de la resolución administrativa que se impugna».

<sup>28</sup> DÍEZ PICAZO, L.: *La extinción de la deuda tributaria*, ob. cit. pág. 482. En idénticos términos, CORRAL GUERRERO, L.: *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, tomo I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 589, el cual mantiene que la interrupción debe consistir en una actividad de la Administración que rompa la inactividad de su derecho y, como en este caso no cabe una actividad recurrente de la Administración, deduce que es el acto contra el que se recurre, el cual sí proviene de la Administración tributaria, el que tiene efecto interruptivo, pero niega el mismo efecto al recurso en sí mismo considerado, porque éste supone una actuación del deudor: así, concluye que este supuesto es inoperante e ineficaz debiendo quedar incluido en el supuesto a) del artículo 66.1 LGT «cualquier actuación de la Administración». Adopta esta interpretación y deriva de ella las máximas consecuencias BARRACHINA JUAN, E.: «La interrupción de la prescripción tributaria», en *GF* n.º 97, 1992, pág. 224. Entiende este autor que cuando no ha habido un acto previo de la Administración, la prescripción produce sus efectos por el transcurso del tiempo ante la inactividad administrativa, y la actividad del administrado podrá interrumpirla cuando tienda a reconocer su deuda frente a la Administración –que es el supuesto previsto en el apartado c) de ese mismo artículo 66 LGT–, pero nunca cuando la niegue». FALCÓN Y TELLA ha criticado acertadamente la propuesta interpretativa de DÍEZ PICAZO al afirmar que «si la interposición de una reclamación o recurso se considera como una mera prolongación de la interrupción provocada por el acto impugnado –lo que,

La escasa conexión que esta interpretación presenta con el propio tenor literal del artículo 66.1.b) LGT aconseja, sin dejar de ser considerada, buscar otras interpretaciones más satisfactorias. Y en este sentido, FERREIRO LAPATZA, sin alejarse de la letra del precepto, determina, con rigor, el espíritu de la norma. Así, partiendo del hecho, ya comentado, de que la Administración no necesita acudir a los Tribunales para lograr la correcta aplicación de los tributos, entiende que cuando el deudor interpone un recurso se produce un estado de controversia sobre el derecho que da lugar a que ambas partes hagan valer sus razones en derecho ante un órgano decisor. Ello provocará –según mantiene este autor– una toma de postura sobre tal controversia por parte de la Administración, rompiéndose así el silencio de la relación jurídica. En coherencia con su interpretación, considera VEGA HERRERO que la interrupción se produce porque la Administración contesta a los argumentos del deudor, pero el efecto interruptivo se remite a la fecha de interposición del recurso para evitar la incertidumbre que reportaría la determinación del momento concreto en que tal contestación se produce <sup>29</sup>.

En nuestra opinión, y sin alejarnos del tenor del precepto, entendemos que lo que interrumpe la prescripción no es el acto que se recurre, el cual presumiblemente tendrá eficacia interruptiva por aplicación del apartado a) del artículo 66.1 LGT, sino que será el válido acto de interposición de la reclamación o recurso por parte del obligado tributario, siempre que se trate de una reclamación tributaria y siempre que se refiera a una obligación tributaria que se encuentre en plazo de prescripción. Cuando el contribuyente plantea un recurso o reclamación persigue un pronunciamiento sobre su obligación, según su parecer, controvertida. Es decir, no desea que se mantenga el silencio de la relación jurídica y ello aunque tal actuación no sea considerada como un reconocimiento, en tanto que se pretende, implícitamente, que se quiebre la prescripción de la obligación tributaria. Nos hemos referido a este supuesto interruptivo, circunscribiéndolo al válido acto de interposición de la reclamación o del recurso, y ello porque entendemos que el momento que debe determinar la interrupción debe ser el de la interposición, si bien el citado efecto interruptivo debe condicionarse a la admisión a trámite del recurso o reclamación por parte del órgano que va a resolver, en cuyo caso, y en estricta técnica jurídica, el efecto interruptivo se produce *ex tunc* desde la interposición del recurso.

Resuelto el problema de la admisibilidad y sentido de este supuesto de interrupción de la prescripción, corresponde analizar un aspecto que ha sido objeto de reiterados pronunciamientos jurisprudenciales y que es el que hace referencia a la duración del efecto interruptivo de esta causa de interrupción: esto es, la determinación de si este supuesto es un caso de interrupción automática, o si, por el contrario, la interrupción se prolonga durante la substanciación del procedimiento y en qué términos <sup>30</sup>.

---

por las razones expuestas, no consideramos acertado–, la eficacia interruptiva de los actos de aplicación del tributo, cuando no se plantea reclamación habría de prolongarse por pura coherencia lógica, durante el plazo para recurrir. Sólo una vez transcurrido éste se produciría de nuevo el silencio de la relación jurídica determinante de la prescripción». (FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. pág. 143).

<sup>29</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La extinción de la obligación tributaria», ob. cit. págs. 1.068 y 1.069.

<sup>30</sup> Total y firmemente contraria a la consideración de efectos duraderos en la prescripción se muestra VEGA HERRERO quien mantiene que en la regulación de la Ley General Tributaria «se contemplan actos interruptivos de la prescripción exclusivamente, sin mencionar ni causas de suspensión ni tampoco la duración del efecto interruptivo»... «producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración, de donde claramente se deriva que los actos interruptivos de la prescripción no tienen efectos duraderos». (VEGA HERRERO, M.: «*La prescripción de la obligación tributaria*», ob. cit. pág. 82).

Lo primero que hemos de constatar es que el ámbito objetivo al que se refiere el artículo 66.1.b) LGT abarca cualquier clase de recurso, ya sea en vía administrativa o en vía judicial, si bien, como veremos, los efectos en uno y otro ámbito serán distintos. Fundamentalmente la doctrina que exponemos es trasladable únicamente al ámbito de los recursos administrativos. En este punto se puede constatar cierta evolución jurisprudencial que ha conformado la actual interpretación que sobre el efecto interruptivo de la prescripción por interposición de recursos y reclamaciones está vigente.

Así, la postura tradicional en nuestra jurisprudencia ha sido la de considerar interrumpida la prescripción durante toda la duración de la reclamación<sup>31</sup>. Así se venía distinguiendo dos supuestos: si al interponer la reclamación no se había solicitado la suspensión de la ejecución del acto impugnado, en tal caso la prescripción podía ser interrumpida por la actuación de los órganos de gestión y recaudación, siendo de aplicación el supuesto a) del artículo 66.1 LGT, e igualmente por el desarrollo de la propia reclamación. En cualquier caso se exigía que el sujeto pasivo probara la inactividad de los órganos de gestión para considerar producida la prescripción, lo cual atentaba contra los criterios generales de aplicación en materia de prueba. Por el contrario, si al interponer la reclamación se solicitó la suspensión de la ejecución del acto administrativo, se pensaba que al no poderse realizar actuaciones tendentes a la liquidación por parte de los órganos gestores, cuya actividad estaba impedida, no podría existir inactividad de los mismos que pudiera determinar la prescripción, prolongándose el efecto interruptivo durante toda la sustanciación del procedimiento, aunque el mismo se prolongara más de cinco años<sup>32</sup>.

Sin embargo, esta tradicional orientación jurisprudencial que mantenía el efecto interruptivo durante la vida del procedimiento de revisión ha sido objeto de las más sólidas y atinadas críticas por parte de nuestra doctrina que ha señalado que tal situación es claramente contraria a los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, en tanto que podría provocar la imprescriptibilidad de la obligación tributaria, cuando el órgano económico-administrativo no resuelve expresamente<sup>33</sup>.

Además, por otra parte, es evidente que, aunque pueda existir inactividad de los órganos de gestión tributaria por suspensión de la ejecución del acto, los órganos competentes para resolver el recurso administrativo tiene un indubitado carácter administrativo, cuya inactividad permite considerar la consumación de la prescripción, e igualmente su actividad permite considerar interrumpida la prescripción. Es por ello, que nuestra jurisprudencia en una segunda etapa ha entendido, con buen criterio, que la interposición de un recurso en vía administrativa interrumpe la prescripción durante toda la substanciación de la misma, en tanto que, entendemos nosotros, cada acto del órgano encargado de resolver, en definitiva es la propia Administración, del que tenga conocimiento formal el

<sup>31</sup> Resoluciones del TEAC de 20 de junio de 1967, RTEAC de 3 de octubre de 1967, RTEAC de 25 de octubre de 1973, RTEAC de 7 de septiembre de 1983, RTEAC de 29 de marzo de 1984, STS de 20 de enero de 1969, STS de 20 de mayo de 1983.

<sup>32</sup> *Vid.* en este sentido JUAN LOZANO, A.M.: *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 84 y ss.

<sup>33</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. pág. 145.

sujeto pasivo interrumpe constantemente el plazo de prescripción <sup>34</sup>. Sin embargo, con buen criterio, se ha consolidado la doctrina que entiende que ese efecto interruptivo desaparece cuando la reclamación se encuentre paralizada por inactividad de la Administración, y siempre que no sea por causas imputables al sujeto pasivo, durante un plazo de más de cinco años (en la actualidad de cuatro). Evidentemente si a causa de tales reclamaciones se despliega una actividad administrativa de defensa o afirmación del derecho, materializada a través de un procedimiento que culmina con una resolución administrativa, el tiempo que ello requiere no debe ser considerado como inactividad, y no debe computar a los efectos prescriptivos. Únicamente cuando el órgano administrativo encargado de resolver está inactivo, por causas ajenas al sujeto pasivo, durante más de cinco años, la interrupción no puede ser considerada. Esos cinco años de inactividad que anulan la interrupción deben computarse desde la última actuación de la Administración con conocimiento formal del sujeto pasivo, o desde el último acto que éste realizara en ese procedimiento; entendiéndose, entonces, consumada la prescripción tributaria <sup>35</sup>. En tales casos los órganos económico-administrativos no podrían sino dictar resolución en el sentido de aplicar de oficio la prescripción consumada <sup>36</sup>.

La tesis mantenida, como ha señalado nuestra más cualificada doctrina, únicamente es de aplicación cuando la ejecución del acto que se impugna se ha suspendido y cuando se trata de impugnaciones en vía administrativa. Y ello porque si no está suspendida la ejecución, la prescripción requerirá la inactividad, además, de los órganos de gestión que, en principio podrían seguir actuando. E igualmente no es trasladable la doctrina de la consumación de la prescripción por inactividad durante más de cinco años, por causas no imputables al sujeto pasivo, del órgano encargado de resolver, al ámbito de los recursos contencioso-administrativos, porque en el ámbito judicial, la demora

<sup>34</sup> No se muestra plenamente convencido de esta interpretación ROJÍ BUQUERAS quien entiende que «esta doctrina resulta extraña a nuestra concepción jurídica del instituto de la prescripción, en la medida en que no parece acorde con la naturaleza de la misma que se pueda producir durante la tramitación de un recurso». (ROJÍ BUQUERAS, J.M.: «La prescripción como consecuencia de la paralización de un expediente durante la substanciación de una reclamación económico-administrativa», en *Carta Tributaria*, monografías, n.º 344, 2000, pág. 3).

<sup>35</sup> La jurisprudencia en este punto es profusa. Entre otras podemos considerar SAN de 31 de octubre de 1986, SAN de 24 de julio de 1987, Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 16 de junio de 1987, STS de 25 de julio de 1987, Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 28 de enero de 1988, STS de 9 de mayo de 1988, STS de 7 de noviembre de 1988, STS de 7 de abril de 1989, STS de 6 de octubre de 1989, STS de 9 de mayo de 1990, STS de 18 de diciembre de 1991, STSJ Cataluña de 30 de octubre de 1991, STS de 18 de marzo de 1992, STS de 21 de octubre de 1992, SAN de 15 de enero de 1993, RTEAC de 5 de octubre de 1993, STS de 24 de octubre de 1994, STS de 8 de febrero de 1995, STS de 10 de marzo de 1995, STS de 22 de abril de 1995, STS de 20 de febrero de 1996, SAN de 28 de febrero de 1996, STS de 17 de mayo de 1996, STS de 11 de julio de 1996, STS de 20 de diciembre de 1996, STS de 14 de febrero de 1997, SAN de 7 de abril de 1998, STS de 29 de enero de 1998, STS de 30 de abril de 1998, STS de 21 de mayo de 1998, STS de 4 de junio de 1998, STS de 25 de junio de 1998, STS de 20 de marzo de 1999, STS de 29 de marzo de 1999, STS de 1 de abril de 2000, SAN de 6 de abril de 2000.

<sup>36</sup> En este sentido, nos parecen reveladoras las argumentaciones de la Sentencia de 21 de mayo de 1998, que impone la aplicación de la prescripción para los supuestos en que, «pendiente una reclamación económico-administrativa, el órgano económico-administrativo permanece inactivo durante un período superior a cinco años, porque la interrupción de la prescripción, producida por el simple hecho de la presentación de la reclamación y reproducida cada vez que en ese procedimiento se produzcan actuaciones de las que el sujeto pasivo tenga conocimiento formal, no puede amparar la inactividad total y absoluta del órgano encargado de resolver la reclamación, durante un período de tiempo susceptible de determinar los efectos extintivos que la prescripción produce».

en resolver o la inactividad de los Tribunales de Justicia no puede ser considerada como una inactividad de la Administración <sup>37</sup>, por aplicación de la división de poderes, que permita consumir la prescripción <sup>38</sup>.

En nuestra opinión, la solución que nuestro ordenamiento jurídico debería ofrecer a estos supuestos de interposición de recurso en vía judicial, y ante la imposibilidad de que la Administración pueda realizar actividad alguna tendente a liquidar, pasa por considerar, con la intención de que la demora o inactividad de los Tribunales de Justicia más allá del plazo de prescripción no revierta en perjuicio de la propia Administración, la válida interposición de recursos en vía contencioso-administrativa como un supuesto de **suspensión** del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar; cómputo que debería reanudarse, en el punto en el que se detuvo, en el momento en que los Tribunales de Justicia dispusieran de una sentencia firme sobre esa cuestión. *La válida interposición de recurso en vía judicial se configuraría así, de lege ferenda como una causa de suspensión del cómputo del plazo de prescripción. Tal suspensión se produciría hasta que desapareciera el impedimento que obstaculiza la posibilidad de que la Administración realice sus actividades tendentes a liquidar, lo cual acaecería con la firmeza de la resolución judicial.*

<sup>37</sup> En la jurisprudencia se ha cuestionado si es sancionable con la prescripción de la obligación tributaria, la falta de diligencia en la tramitación del procedimiento económico-administrativo, cuando se trata de una Administración distinta de aquella cuyo derecho se extingue por prescripción. En este sentido la STS de 14 de febrero de 1997 considera de aplicación la prescripción en tanto que la Administración local cuyo derecho de crédito prescribe pudo evitar la prescripción mediante ciertas actuaciones que hubieran interrumpido la prescripción. Igualmente la STS de 20 de febrero de 1996 advierte que no puede pasarse por alto la circunstancia de que la inactividad de una Administración –la del Estado en los órganos económico-administrativos– acabe perjudicando a otra –la del Ayuntamiento exaccionante– que en principio no participa del retraso, como no sea a través de la ausencia de escritos que reclamaran la continuación del procedimiento». Se reconoce, tácitamente la posibilidad de considerar que la Administración local acreedora del tributo pudiera haber intervenido en la inactividad al no denunciar el retraso del órgano económico-administrativo. En cualquier caso, se ha abierto paso una jurisprudencia que, valorándola positivamente, considera que los daños producidos por el órgano decisor a otra Administración acreedora del tributo controvertido deben ser resarcidos. En este sentido el Tribunal Supremo, en la citada sentencia, considera que «El daño económico para el acreedor tributario derivado de la actuación de otra Administración tiene que compensarse a través de la reclamación inter-administrativa de los órganos implicados». De forma definitiva la Audiencia Nacional, en Sentencia de 29 de abril de 1999, declara la responsabilidad patrimonial de la Administración causante del daño, pero estima que en la producción del daño concurrió culpa también de la Administración local actora, por no haber presentado escritos ante el Tribunal Económico-Administrativo Central instándole a que resolviera en tiempo y forma, escritos que, como mantiene la Audiencia Nacional, tienen el efecto de interrumpir la prescripción. Por ello condena a las dos Administraciones intervinientes a soportar a partes iguales el daño sufrido. En similares términos, el propio Tribunal Supremo se había manifestado en Sentencia de 20 de marzo de 1999.

<sup>38</sup> Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 1990 extiende la doctrina mantenida en el marco de las reclamaciones económico-administrativas a los recursos judiciales. Así se afirmaba que «cuando por causas ajenas al reclamante transcurren más de cinco años sin que el Tribunal haya resuelto ni el interesado haya realizado ningún acto interruptivo del plazo, se consuma la prescripción. (...) Frente a lo anterior, no obsta ni el hecho de que la cuestión se hallara sometida a un órgano administrativo de resolución (TEAC) o, incluso a un Tribunal Jurisdiccional. (...) si se paraliza por causa únicamente imputable al órgano decisor puede abocar en la prescripción del derecho que se está ejercitando, sin que la circunstancia de haber permanecido bajo la competencia de un Tribunal (tanto impropio o administrativo, como propio o jurisdiccional) obste a que el instituto de la prescripción entre en juego». Con una cuestionable argumentación, y referida al ámbito de la prescripción de la acción para imponer sanciones, algún sector doctrinal ha considerado que «una paralización de una actuación jurisdiccional superior a cuatro años supondrá la consumación del plazo de prescripción y la imposibilidad ulterior de la Administración tributaria para aplicar la sanción tributaria». (CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F.J., JUAN LOZANO, A.M.: «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) II», *QF* n.º 21, 1998, pág. 19).

b) Litigios planteados contra hechos o actos que constituyen un hecho imponible.

Un caso particular que puede ser objeto de valoración en este punto es el relativo a los efectos que en el plazo de prescripción del derecho a liquidar provoca la promoción o interposición de un litigio sobre el propio supuesto de hecho que configura el elemento objetivo y subjetivo del hecho imponible. En particular nos referimos a los litigios o juicios voluntarios de testamentaría que se promueven sobre la partición de herencias que va a determinar las adquisiciones a título lucrativo que se producen en un supuesto de transmisión *mortis causa* de ciertos bienes.

Nos referimos a los supuestos regulados en el artículo 69 del Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante RISD)<sup>39</sup>. Lo primero que habría que constatar es que no se trata de recursos que se interponen ante o frente a la Hacienda pública, sino que en estos casos se está valorando la propia determinación del hecho imponible<sup>40</sup>. Se trata de una acción civil que tiene por objeto determinar y precisar el *quantum* que corresponde a los distintos herederos. Son litigios promovidos en relación con actos y contratos referidos a hechos imponibles gravados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>41</sup>. Como ha señalado MENÉNDEZ HERNÁNDEZ «si se promueve litigio acerca de la transmisión de bienes o derechos, ello trasciende inexcusablemente en la correlativa adquisición, ya que si no hay transmisión evidentemente no puede haber adquisición<sup>42</sup>».

Se trata, pues, de un supuesto distinto que no puede estar encuadrado en la causa de interrupción del artículo 66.1.b) LGT. La solución debe venir por otro lado. En este sentido, los efectos que tal litigio provocan son determinados en el artículo 69 RISD. La citada norma distingue los efectos en función de si tal juicio voluntario de testamentaría se promueve antes o después de haber expirado el plazo de presentación de documentos y declaraciones, que según el artículo 67 RISD será de seis meses desde el día del fallecimiento del causante, sin perjuicio de prórroga, y que como sabemos determina, en virtud del artículo 65 LGT, el inicio del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Promovido el juicio de testamentaría, antes del plazo para presentar declaraciones o documentos, según el artículo 69.1 y 2 RISD el citado plazo de presentación se interrumpirá, volviéndose a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial, suspendiéndose, en su caso, la liquidación. En relación con

<sup>39</sup> Aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

<sup>40</sup> El antecedente legislativo de este precepto ya se encontraba en el artículo 113 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 1959. (*vid.* en este sentido, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «La suspensión de la prescripción en el Derecho Tributario», en *La Ley*, 1995-tomo I, pág. 856).

<sup>41</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «*La prescripción en materia tributaria*», ob. cit. pág. 151.

<sup>42</sup> MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «La suspensión de la prescripción en el Derecho Tributario», en *La Ley*, 1995-tomo I, pág. 856. Extrapolando la argumentación de este autor, al derecho de la Administración a liquidar, podemos compartir sus reflexiones cuando afirma que «sería arbitrario y equivocado exigir el pago inmediato de unas cuotas tributarias que podrían venirse abajo si la impugnación del heredero de mejor derecho prosperase en el futuro, contrariando todas las actitudes fiscales realizadas por la Hacienda pública»; (pág. 857).

el plazo de prescripción, tal actuación supone, dado que el plazo de prescripción aún no se ha iniciado<sup>43</sup> –recordemos que se inicia con el fin del plazo de declaración–, la determinación de un nuevo *dies a quo* de inicio de la prescripción hasta que se resuelva definitivamente el litigio y se determinen con claridad los hechos imponibles producidos.

Sin embargo, si el litigio o juicio de testamento se promueve «con posterioridad a la expiración del plazo de presentación o del de la prórroga», según establece el artículo 69.3 RISD «la Administración podrá suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme». En nuestra opinión, cuando el legislador se refiere a la suspensión de la liquidación, el efecto indudable es que no se puede considerar la inactividad de la Administración. Y ello porque la posibilidad de romper el silencio de la relación está impedida. Del mismo modo, esa inactividad forzada por la suspensión de la liquidación no puede suponer un silencio de la relación jurídica que no despliegue ningún efecto sobre el plazo de prescripción ya abierto desde el fin del plazo para declarar.

En nuestra opinión, la solución que a este supuesto procede dar, y es nuestra propuesta *de lege ferenda*, es la consideración del mismo como una causa de suspensión del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Si se ha suspendido la liquidación, lo coherente, en pura técnica jurídica, es suspender igualmente el plazo de prescripción, para lo cual habrá que regularlo, dado el desconocimiento que nuestra Ley General Tributaria tiene sobre este instituto, como una causa de suspensión, a nuestro juicio en la normativa especial del tributo, dada la particularidad del supuesto. Y ello a pesar de que el artículo 69.6 RISD determine que «la promoción del juicio voluntario de testamento interrumpirá los plazos», porque entendemos que se está refiriendo a los plazos de presentación de documentos y declaraciones regulados en los artículos 67 y 68 RISD, y que en ningún caso se refiere a los plazos de prescripción. Por otro lado, no parece riguroso el empleo que nuestro legislador, en este punto, realiza de los términos interrupción y suspensión pues, además de no definirlos, los utiliza indistintamente<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> Con respecto al momento en que se considera iniciado el plazo de prescripción del derecho a liquidar en las sucesiones *mortis causa*, la jurisprudencia ha sido y es oscilante. Y ello porque hay sentencias que consideran que el plazo de prescripción comienza desde la finalización del plazo normal y ordinario para presentar las declaraciones, excluidas las prórrogas, las cuales no pueden alterar el plazo reglamentario ordinario de presentación de documentos en cuanto al día inicial del cómputo de la prescripción. (SAN de 28 de mayo de 1998). Sin embargo, no es ésta una postura unánime entre nuestros tribunales. (Entre otras, en contra, SSTSJ Cataluña de 14 de mayo de 1998 y de 17 de septiembre de 1998, STSJ de Castilla y León de 3 de julio de 1998, STSJ de Andalucía de 24 de septiembre de 1998).

<sup>44</sup> Esta propuesta ya fue planteada, en términos similares, en 1990 por FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. pág. 152. En similares términos el artículo 102 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, cuyo antecedente legislativo se encuentra en el artículo 113 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 1959) establece previsiones parecidas para el supuesto de litigios acerca de la transmisión de bienes y derechos. Sin embargo, si bien para el supuesto de que los sujetos promuevan litigio –la norma no especifica si esa actuación debe ser antes o después del plazo para presentar las declaraciones-liquidaciones que es de 30 días desde que se cause el acto o contrato–, se ha previsto la suspensión de la autoliquidación desde la interposición de la demanda hasta la firmeza de la resolución firme que ponga término al litigio (artículo 102.2 RITPAJD). Además, y al margen de la indeterminación temporal que se desprende del precepto citado, para el caso de que tal promoción del litigio tenga lugar transcurrido el plazo de presentación de declaraciones-liquidaciones y en tal plazo no se hubiere presentado el documento con la liquidación, en ese caso, tal y como establece el artículo 102.3 del citado Reglamento, «la Administración exigirá la presentación de docu-

### C. Actos de la Administración tendentes a la liquidación.

#### a) Caracterización genérica del supuesto.

Nuestro nuevo artículo 66.1.a) LGT establece como un supuesto de interrupción del cómputo de la prescripción del derecho a liquidar «cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible».

La casuística de actos que pueden generar ese efecto interruptivo es elevada, tal y como nuestra prolija jurisprudencia ha puesto de manifiesto. Por ello, referimos únicamente los caracteres esenciales que cualquiera de los actos de la Administración tendentes a liquidar, comprobar, investigar deben observar para considerar interrumpida la prescripción.

Así, debe tratarse de una actividad real y progresivamente dirigida a la finalidad de la liquidación de la deuda tributaria. Lo primero que habría que constatar es que se refiere la norma a cualquier actuación de la Administración, sin referirlo únicamente a actos administrativos. Tal actuación administrativa debe estar relacionada de forma inmediata con un procedimiento de liquidación y la misma debe ayudar a avanzar y hacer progresar el mismo. Debe suponer un avance y un progreso respecto de las anteriores actuaciones o actos de ese procedimiento <sup>45</sup>.

Junto con ese requisito, la norma exige que sea una actividad precisa y su alcance esté concretado; y ello porque el artículo 66.1.a) LGT se establece que la actuación debe referirse «al impuesto devengado por cada hecho imponible». Esa garantía delimitadora en cuanto al objeto es esencial para precisar el efecto interruptivo de la actuación de la Administración.

---

mentos y el pago del impuesto, con las responsabilidades en que los interesados hubieren incurrido». Por lo tanto, la suspensión de las autoliquidaciones a que se refiere el artículo 102.2. RITPAJD sería de aplicación, de acuerdo con nuestra interpretación literal, tanto si el litigio se promueve antes como después del plazo de presentación. Por ello no consideramos adecuado el efecto regulado en el artículo 102.5 de la citada norma, cuando establece que «la suspensión de la autoliquidación en los casos previstos en los números anteriores interrumpirá el plazo de prescripción de la acción de la Administración para liquidar el impuesto». Y no lo compartimos, porque la suspensión de la liquidación no debe, en ningún caso, interrumpir el plazo de prescripción. Somos de la opinión de que si el litigio se promueve antes del fin del plazo para declarar, la suspensión de que habla el artículo 102.2 RITPAJD provocará que el plazo de prescripción no comenzará mientras esté suspendida la autoliquidación, determinándose un nuevo *dies a quo* del plazo de prescripción. Por otra parte, si el litigio se promueve pasado el plazo para declarar, iniciado el plazo de prescripción, la suspensión de la autoliquidación debería suponer la suspensión del plazo de prescripción. Todo ello, respondiendo al mismo fundamento que en el caso de las adquisiciones *mortis causa* ya analizadas. Aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. El antecedente legislativo de este precepto se encuentra en el artículo 113 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 1959.

<sup>45</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. pág. 133; MARTÍN CÁCERES, A.F.: «*La prescripción del crédito tributario*», ob. cit. pág. 126; JUAN LOZANO, A.M.: «*La interrupción de la prescripción tributaria*», ob. cit. pág. 51.

Además de tener que realizarse esa actividad, interruptiva del plazo de prescripción, dentro del mencionado plazo, la misma debe ser objeto de un conocimiento formal por parte del sujeto pasivo. A este respecto los actos defectuosamente notificados no producirán ningún efecto y, por supuesto, no interrumpirán la prescripción. Sin embargo, no podemos dejar de considerar el hecho de los posibles efectos de las notificaciones defectuosas al amparo del artículo 125 LGT <sup>46</sup>. En base a ello, ha afirmado MARTÍN CÁCERES que «la actuación administrativa notificada defectuosamente surtirá no obstante eficacia interruptiva si el sujeto pasivo se da expresamente por notificado, interpone el recurso pertinente o efectúa el ingreso de la deuda, debiendo entenderse que el efecto interruptivo se produce en esas fechas, respectivamente. En otro caso, cuando conteniendo el texto íntegro del acto, la notificación omite algún otro requisito, tal omisión se considerará subsanada por el transcurso de seis meses sin que el sujeto pasivo haya solicitado de la Administración la rectificación de la deficiencia. En este caso la eficacia interruptiva de la notificación defectuosa se pospone hasta la finalización de los seis meses a los que el artículo 125 LGT se refiere <sup>47</sup>».

No es el objeto de nuestro estudio determinar y clasificar la casuística jurisprudencial relativa a la determinación de qué actos interrumpen y qué otros no el plazo de prescripción <sup>48</sup>. Sin embargo sí nos referiremos, brevemente, a unas concretas actuaciones administrativas que han generado una interesante y provechosa controversia.

<sup>46</sup> La Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, general tributaria del Territorio histórico de Vizcaya, establece expresamente, y con buen criterio, en su artículo 66.1.a) que «las notificaciones defectuosas producirán los efectos previstos en el artículo 126 de la presente Norma».

<sup>47</sup> MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit. pág. 143.

<sup>48</sup> Con carácter ejemplificativo, habría que referirse a los requerimientos de declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, el examen de libros de contabilidad, la propia liquidación administrativa, las actuaciones de comprobación e investigación que puedan documentarse... Sin embargo, se ha abierto camino en nuestra jurisprudencia una doctrina que niega el carácter interruptivo de las liquidaciones provisionales efectuadas por la Administración en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los supuestos que han motivado un pronunciamiento jurisprudencial se producen cuando, tras la declaración de los hechos que motivan la adquisición *mortis causa*, la Administración realiza una liquidación provisional sobre la base de esos datos declarados. Sin embargo, la parte demandante, y el Tribunal, entienden que la liquidación posterior, definitiva, realizada tras la correspondiente comprobación de valores, notificada una vez pasados cinco años desde la finalización del plazo de presentación de la escritura de la herencia ha de considerarse inválida por estar prescrita la obligación tributaria, dado que aquella liquidación provisional no interrumpió el plazo de prescripción. Por su parte la Administración alegaba que tanto la liquidación provisional como el pago realizado por el contribuyente de la misma interrumpieron el plazo de prescripción. La solución, novedosa y quizá criticable, que a estas cuestiones nuestra jurisprudencia ofrece se ubica en el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. En dos idénticas sentencias –la STSJ Cataluña de 6 de julio de 1999 y STSJ de Cataluña de 18 de enero de 2000–, el Tribunal fundamenta su postura. Por su evidente interés, reproducimos parte de su Fundamento de Derecho primero: «De la regulación transcrita se desprende que se trata de un derecho de la Administración, según la propia Ley del impuesto a determinar la deuda tributaria que al hecho imponible corresponda mediante la oportuna liquidación, que prescribe a los cinco años, por tanto, con su correspondiente deber de hacerlo durante el mismo plazo, deber de liquidar en plazo de cinco años que no puede posponer por quedar pendiente una de las funciones previas para cuantificar debidamente la base imponible como es la de comprobación de los valores declarados de los bienes integrantes de la herencia; el deber de liquidar en tal plazo es de liquidar conforme ordena la normativa formal y sustancial del tributo, es decir, en su totalidad hasta resultar la deuda tributaria que señala la cuantía a pagar correspondiente exactamente al hecho imponible declarado, siendo las labores de investigación de los hechos y comprobación de los valores que van a determinar la cuantía de la base, previas al procedimiento de fijación de deuda y, por tanto, de la liquidación a notificar por la Administración, que ha de cumplir su deber de liquidar en plazo en su totalidad. De no entenderlo así, cabría un cumplimiento parcial –sin comprobación– por parte de la Administración, posponiendo el plazo y vulnerando con ello el establecido para que prescri-

b) Un caso particular: las actuaciones investigadoras de la Administración.

Englobamos en este grupo un conjunto de supuestos en que la Administración desarrolla actuaciones investigadoras tendentes a determinar la deuda tributaria; supuestos que en la Ordenanza tributaria alemana son objeto de regulación en tres preceptos, en los §171.4, §171.5 y §171.6 AO. Por el contrario estos supuestos se encuadran, como ya hemos apuntado, en el apartado a) del artículo 66.1 LGT, que, en este punto, ha sido objeto de abiertas polémicas doctrinales y jurisprudenciales.

Analizando la solución que el ordenamiento alemán ha ofrecido a estos supuestos, nos referimos, con carácter general, al §171.4 AO que recoge el núcleo normativo principal de la «suspensión» de la prescripción por el ejercicio de actuaciones de inspección, cuya interpretación es aplicable, directamente o por vía de la analogía <sup>49</sup>, a los supuestos de actuaciones de «investigación fiscal» del § 171.5 AO que tiene por misión la indagación de los delitos tributarios y de las infracciones, y a los supuestos residuales de inspección recogidos en el §171.6 AO.

El § 171.4 AO regula el efecto que produce el inicio de una inspección tributaria (*Aussenprüfung*) o el aplazamiento de su comienzo a solicitud del obligado tributario, producidos antes del fin del plazo de prescripción. En tales casos, no expirará el plazo de liquidación para los impuestos a los que se refiere la inspección, mientras no sean firmes los actos de liquidación que se dicten en virtud de la inspección.

---

ba su derecho/deber de liquidar, al quedar pendiente por actuación imputable únicamente a la propia Administración una función que es previa a la liquidación, ya que afecta a la cuantía de la base imponible, teniendo en su poder desde el comienzo todos los datos para proceder a comprobar y liquidar el impuesto». (...) En este impuesto, en el que aún sigue en vigor el procedimiento de liquidación por parte de la Administración, (...), la Administración en el plazo concedido al efecto –ahora de cinco años– tiene el derecho y la obligación de determinar la deuda tributaria que corresponde, ultimando así el procedimiento con la correspondiente liquidación. **No puede girar cuotas parciales por quedar labores de procedimiento previas y de obligado ajuste que únicamente dependen de su actuación mediante sucesivas liquidaciones y menos más allá del plazo de prescripción actualmente establecido en este impuesto para homologarlo al resto de los del sistema.** Lo contrario supondría mantener indefinidamente abierto el plazo de prescripción a costa del comportamiento del contribuyente que no hace sino pagar la deuda tributaria que se le liquida como acto interruptivo de un procedimiento liquidatorio, en el que el deber atribuido aquí exclusivamente a la Administración es darle el curso debido con todas las obligaciones inherentes (por descontado la comprobación de valores incluida) hasta ultimarlo con la correspondiente liquidación.

En consecuencia, se estima prescrito el derecho de la Administración a la fecha en que practica indebidamente una segunda liquidación comprensiva de la comprobación del valor de los bienes que debería haberse efectuado como parte del procedimiento de gestión-liquidación conducente a la liquidación de la deuda tributaria por este impuesto, habiendo proporcionado al contribuyente todos los datos necesarios para su práctica».

<sup>49</sup> Vid. entre otros, SÖFFING, G.: «Analoge Anwendung des §171.4.1 letzter Satzteil und Satz 3 AO bei Verjährungsunterbrechung durch Beginn von Steuerfahndungsermittlungen», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1996, pág. 720; RÖSSLER, G.: «Nochmals: Analoge Anwendung des §171 Abs. 4 Satz 1 letzter Satzteil und Satz 3 bei Verjährungsunterbrechung durch Beginn von Steuerfahndungsermittlungen. Anmerkungen zu den Ausführungen Söffings in DSTZ 1996», en *DSiZ* 1997, pág. 118; KALIGIN, TH.: «Nochmals: Analoge Anwendung von §171.4.3 AO bei Steuerfahndungsprüfungen», en *DSiZ* 1997, pág. 316; KAHRS, W.: «Zur Ablaufhemmung des Verjährung durch Steuerfahndungsmassnahmen. Ergänzung zu Söffing: Analoge Anwendung des §171.4.1 letzter Satzteil und Satz 3 AO bei Verjährungsunterbrechung durch Beginn von Steuerfahndungsermittlungen», en *DSiZ* 1998, pág. 277.

El hecho «suspensivo» del cómputo de la prescripción es el inicio de tales inspecciones. Tal momento tiene lugar cuando se producen dos circunstancias: cuando se entrega o notifica la orden de inspección (*Prüfungsanordnung*) y cuando comienzan de manera efectiva los actos de averiguación o descubrimiento de la situación tributaria de los sujetos<sup>50</sup>. El contribuyente no tiene ninguna posibilidad, en principio, de evitar la inspección, incluso a pesar de que la actuación investigadora de la Administración se prolongue durante varios años, dado que no existe un plazo máximo para que la Administración lleve a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación<sup>51</sup>. La única posibilidad de oposición por parte del contribuyente es atacar la Orden de inspección, dado que es un acto administrativo. Si la Orden de inicio de inspección es ineficaz, entonces no tiene lugar la «suspensión». Por el contrario, si tal acto administrativo es nulo, pero no ineficaz, en tal caso el sujeto pasivo deberá impugnar el mismo, de tal manera que si no lo hace o la impugnación carece de éxito, se produce el efecto del §171.4 AO desde el momento en que debió empezar la inspección. Obviamente, el éxito de la impugnación impide que se produzca la «suspensión» regulada en el citado artículo.

La «suspensión» durará hasta que se produzca la inimpugnabilidad del acto de liquidación dictado con ocasión de la inspección<sup>52</sup> o hasta que transcurran tres meses a partir de la notificación de la comunicación a que se refiere el §202.1 AO. Parece, pues, que el citado efecto provoca que el plazo de liquidación no finaliza, como mínimo, hasta que no se dicte el acto de liquidación y éste sea firme. Hay que considerar que en el ordenamiento alemán, la inspección es llevada a cabo por parte de unos órganos que no van a liquidar el impuesto, actividad que desarrollará otro órgano distinto de la Administración tributaria alemana. La actividad de los órganos investigadores se plasma en un Informe escrito que deberá valorar el órgano liquidador (§202.1 AO)<sup>53</sup>. El sentido de esta norma es permitir que el órgano liquidador valore y examine el informe derivado de la inspección, de tal manera que pueda dictar el correspondiente acto de liquidación en un momento en que la deuda tributaria no esté prescrita. Obviamente este supuesto del §171.4 sólo tiene sentido cuando la investigación se inicia poco antes del fin del plazo de liquidación y se prolonga más allá del mismo, de tal manera que es necesaria una previsión, en forma de prórroga, que permita salvar la validez de ese acto de liquidación dictado, en principio fuera de plazo<sup>54</sup>.

<sup>50</sup> FROTSCHER, G. en SCHWARZ, B.: «*Praxis Kommentar AO*». Ob. cit. pág. 15 del comentario al §171 AO. Como ha manifestado este autor, la Orden de inicio de la inspección tiene un carácter constitutivo.

<sup>51</sup> Efectivamente, la duración de las actuaciones inspectoras no tiene un plazo máximo de duración. El libre criterio de la Administración en relación con la duración de su actuación se manifestará, de manera indicativa, en la Orden de inspección. SAUER, O.: «*Steuerliche Aussenprüfung*». Vahlen Verlag. München, 1988, pág. 36 y ss.; STRECK, M.: «*Die Aussenprüfung*». 2. Auflage, Verlag Otto Schmidt, Köln, 1993, pág. 145 y ss.

<sup>52</sup> Es de especial interés el trabajo de KIRCHHOF, P.: «Der bestandkräftige Steuerbescheid im Steuerverfahren und im Steuerstrafverfahren», en *Neue Juristische Wochenschrift (NJW)*, 1985, págs. 2.977-2.985.

<sup>53</sup> WOLF, H.: «Zur Verjährung von Steueransprüchen im Zusammenhang mit einer Aussenprüfung», en *Finanz Rundschau*, 1994, pág. 148.

<sup>54</sup> Por lo tanto si la inspección se produce y concluye en un momento anterior al fin del plazo normal de liquidación no se puede afirmar que el plazo termina con la inimpugnabilidad del acto de liquidación derivado de la inspección, sino que tal circunstancia opera como límite mínimo, es un lapso temporal mínimo que responde a una finalidad muy concreta, pero no se le puede sustraer a la Administración del plazo del que, en condiciones normales, dispondría para liquidar. Por lo tanto en tales casos, el presupuesto de hecho carece de efectos jurídicos sobre el cómputo del plazo. Se podría

El inciso segundo del §171.4 establece una cautela con finalidad protectora de los contribuyentes. Según la citada norma el efecto suspensivo no se producirá cuando «inmediatamente después de su iniciación (de la inspección) se interrumpa la inspección por un tiempo superior a seis meses por causas imputables a la autoridad financiera <sup>55</sup>».

El inciso tercero del §171.4 AO establece un período máximo para que la Administración valore y estudie el informe derivado de la inspección. Así se establece que «el plazo de liquidación terminará, como muy tarde, cuando desde el fin del año natural en el que la entrevista final ha tenido lugar, desde el fin del año natural en el que se produjo el último acto investigador en el marco de una inspección, haya transcurrido la totalidad del plazo establecido en el § 169.2 AO».

A la vista del fundamento y régimen jurídico de esta supuesta causa de «suspensión» del § 171.4 AO podemos afirmar que lo que en realidad se regula es una ampliación del plazo de liquidación para permitir que la Administración dicte el acto de liquidación. La utilización del mecanismo suspensivo además de no responder a su esencia, no es el más adecuado. Y ello porque desde el preciso instante en que la Administración realiza una actividad tendente al ejercicio de su pretensión no se puede considerar que se produzca el silencio de la relación jurídica que es imprescindible para la presencia del instituto prescriptivo.

Nuestro ordenamiento jurídico no ha distinguido en su regulación los efectos que provocan los distintos tipos de investigación objeto de consideración en la normativa alemana. El artículo 66.1.a) LGT establece la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar por cualquier actuación de la Administración tendente a comprobar, investigar o liquidar. En ese ámbito se incluirían las actuaciones desarrolladas por la Inspección de los Tributos.

Tales actuaciones suponen una evidente quiebra del silencio de la relación jurídica y debe quebrar, igualmente, el cómputo del plazo de prescripción <sup>56</sup>.

---

plantear si en estos casos lo que habría que hacer es añadir al final del normal plazo de liquidación el tiempo que hubiera durado la inspección, a efectos de permitir posteriores impugnaciones, sin embargo dada la finalidad de las previsiones del §171 AO cuando se produce la valoración del informe derivado de la inspección y se dicta el acto de liquidación dentro del plazo habitual, tales incidencias no deben tener relevancia alguna en el cómputo del citado plazo.

<sup>55</sup> Al respecto de este inciso segundo del §171.4 AO TIPKE y KRUSE han considerado relevante determinar cuándo se puede considerar que la interrupción acaece inmediatamente tras el comienzo de la inspección. Así, consideran que en inspecciones de pequeñas empresas, con una duración previsiblemente breve de por ejemplo tres días, la «inmediatez» de la interrupción de la inspección ocurre cuando ésta tiene lugar tras medio día del comienzo, mientras que en las inspecciones a grandes empresas que pueden durar varios años, se considera inmediata una interrupción de la inspección que se produce varias semanas después de su inicio. TIPKE/ KRUSE: *Abgabenordnung. Kommentar*. Ob. cit. pág. 60.

<sup>56</sup> El artículo 30.3.a) del Reglamento General de Inspección de los Tributos (en adelante RGIT) -aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril- establece que «la comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección, que ésta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos: a) la interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación». Aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

Interrumpida la prescripción por esta causa, una de los aspectos que más se han ido cuestionando en nuestra doctrina y nuestra jurisprudencia ha sido el efecto que la inactividad, o incluso el propio incumplimiento, de la Administración en el procedimiento inspector producía en el plazo de prescripción.

Sin la intención de internarnos en profundidad en la interesante cuestión relativa a la posible caducidad de las actuaciones inspectoras –dudosamente ya proclamada por la STS de 28 de febrero de 1996 y SAN de 25 de febrero de 1997–, únicamente nos referiremos brevemente a la misma, con la intención de deslindar claramente el efecto no interruptor de la prescripción con la consideración del plazo de inactividad como de caducidad <sup>57</sup>.

En todo caso el único efecto que del artículo 31 *quarter* –que trae su causa del artículo 29.3 LDGC– se deriva, para los casos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, sería el de no considerar interrumpida la prescripción por el inicio de las actuaciones inspectoras, omitiéndose cualquier referencia a la caducidad del procedimiento. Sin embargo, parte de nuestra doctrina ha querido derivar de tal efecto la consiguiente extinción del procedimiento por perención o caducidad, y han proclamado la caducidad, *de lege data*, del procedimiento inspector por interrupción injustificada superior a seis meses por causas no imputables al obligado tributario <sup>58</sup>.

No parece que ésa sea la interpretación más acorde con la normativa actual, y en particular con el artículo 105.2 LGT que establece que «la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja». En nuestra opinión la vigencia de este precepto impide considerar que de la regulación actual del procedimiento inspector se desprenda como uno de los efectos del incumplimiento del plazo o de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses y por causas no imputables al obligado tributario la caducidad del procedimiento. Y ello, porque como

<sup>57</sup> A estos efectos una de las cuestiones más debatidas fue la del alcance de las actuaciones inspectoras a que se refería el artículo 31.4 RGIT. Ante intentos jurisprudenciales de entender como tales, desde un enfoque subjetivo, aquellas referidas a la Inspección de los tributos, la doctrina ha creído conveniente no confundir la función con el órgano que la desempeña; (DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/ APARICIO SALOM/ OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: «Alcance de la interpretación del artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos según las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 y de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997», en *Carta Tributaria* n.º 269, 1997, pág. 3).

<sup>58</sup> En este sentido GÓMEZ PUENTE, M.: «¿Caducan los expedientes tributarios de inspección paralizados por causa de la Administración? (sobre la perención y la prescripción tributarias)», en *Actualidad Jurídica Aranzadi* n.º 283, 1997, pág. 2; ARIAS VELASCO, J.: «Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras», en Gabinete de Estudios de la Asociación española de Asesores fiscales, *Informe 9/1998*, febrero 1998, entrega número 2, pág. I-I-166; ARIAS VELASCO, J.: «Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras», en *Estudios tributarios aplicados*, Fundación Antonio Lancuentra, directores PONT MESTRES y PONT CLEMENTE. Barcelona, 1998, pág. 266; ARIAS VELASCO, J.: «La caducidad en los procedimientos de gestión y de inspección tributaria», *Informes de la Asociación española de Asesores fiscales*, n.º 51, octubre 2000, pág. 89.

ha señalado SOLER ROCH «la caducidad y el efecto no interruptivo de la prescripción no son conceptos jurídicos equivalentes; la primera implica tener por no iniciado el procedimiento y el segundo tener por no interrumpida la prescripción del derecho <sup>59</sup>».

La opinión de considerar la imposibilidad de que en el procedimiento inspector, junto con el efecto no interruptivo de la prescripción existe otro efecto que es el de considerar el plazo del procedimiento como un plazo de caducidad, por ser dos mecanismos jurídicos distintos, se mantiene tras la aprobación del artículo 29.3 LDGC y de la reforma del Reglamento General de Inspección operada por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero <sup>60</sup>. El hecho de que la asignación de ese efecto no interruptivo se predique de dos situaciones tras la aprobación del artículo 29.3 LDGC y el actual artículo 31 *quarter* RGIT –la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario así como el incumplimiento del plazo previsto, que tras el artículo 29 LDGC es de doce meses ampliables– no altera en nada la consideración distinta y separada del efecto no interruptivo de la prescripción y la consideración perentoria del plazo del procedimiento.

Sin embargo, queremos señalar que HERRERA MOLINA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL sobre la base de la nueva regulación del artículo 31 RGIT y de acuerdo con una interpretación que distingue como institutos diferenciados la caducidad del procedimiento o de la instancia, la caducidad de la acción y la prescripción del crédito tributario, han sostenido que «en el caso de que el procedimiento se interrumpa injustificadamente durante seis meses, se producirá su perención (caducidad del procedimiento) sin perjuicio de que pueda iniciarse un nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción <sup>61</sup>». No compartimos esa interpretación de los citados autores porque no asumimos la distinción de la que éstos parten consistente en distinguir entre caducidad del procedimiento y caducidad de la acción. En nuestra opinión, tal y como hemos configurado este instituto el artículo 105.2 LGT, a pesar de su defectuoso tenor está impidiendo, como ha señalado la casi unanimidad de la doctrina, la caducidad de los procedimientos tributarios. Consideramos que no podemos obviar la

<sup>59</sup> SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.: «Comentarios al artículo 23 LDGC», en *Comentarios a la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1999, pág. 417. También se muestran contrarios a la consideración de la caducidad en el procedimiento inspector, dada la vigencia del artículo 105.2 LGT, DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/APARICIO SALOM/ OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: «Alcance de la interpretación del artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos según las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 y de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997», ob. cit. pág. 11; PÉREZ ROYO, I.: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», en *Civitas REDF* n.º 96, 1997, pág. 561.

<sup>60</sup> Niegan, con buen criterio esa posibilidad, BAYONA GIMÉNEZ, J.J.: *La caducidad en el Ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 107; CUESTA MAESTRO, L.C.: «La caducidad en el procedimiento tributario», en *Revista Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros n.º 211, 2000, pág. 150. Estos dos autores, sin embargo se muestran partidarios de una propuesta *de lege ferenda* de reforma tendente a introducir, definitivamente, la caducidad en los procedimientos tributarios.

<sup>61</sup> HERRERA MOLINA, P.M. / PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)», en *QF* n.º 9, 2000, pág. 24.

aplicación de este precepto sobre la base de su tenor literal que se refiere a «la caducidad de la acción administrativa» y no del procedimiento. El sentido del mismo impide, con la legislación vigente, mantener la caducidad del procedimiento inspector <sup>62</sup>.

Una última cuestión que estimamos digna de consideración es la referida al efecto que en el cómputo de la prescripción provocan las interrupciones justificadas y las dilaciones imputables al contribuyente en el marco del procedimiento inspector. En este sentido el artículo 29.2 LDGC, con buen criterio, anunciaba que «a los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente».

La incidencia que esta previsión tiene sobre el plazo del procedimiento ha sido señalada por nuestra doctrina que ha considerado que tales situaciones provocan –la ley dice *no computarán*– la suspensión del cómputo de tales plazos <sup>63</sup>. Y ello, a pesar de que el desarrollo reglamentario que anunciaba la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente, haya establecido en el artículo 31 bis. 4 RGIT que «la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse». La indiferencia con que nuestro legislador utiliza los términos interrupción y suspensión se hace patente, una vez más, en este punto al referirse en forma de interrupción a un supuesto que en el artículo 31 RGIT y el artículo 29.2 LDGC se configura como un caso de suspensión.

Los motivos que provocan la suspensión de este plazo han sido objeto de desarrollo por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, que ha reformado el Reglamento de Inspección y ha incorporado, en este punto, un nuevo artículo 31.bis <sup>64</sup>. En nuestra opinión la suspensión del plazo del

<sup>62</sup> En todo caso, la posible aplicación subsidiaria de la normativa administrativa reguladora en su anterior artículo 43.4 y actual 44.2 –Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de procedimiento administrativo común– a estos supuestos de procedimientos tributarios está definitivamente superada, por no ser posible, tras la reforma de la norma referida, que ha tenido lugar mediante la Ley 4/1999, de 13 de enero. El artículo 44.3 de la citada norma establece para los procedimientos iniciados de oficio los efectos que la falta de resolución expresa de la Administración provoca. En particular se proclama la caducidad del procedimiento para «los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen», ordenando el archivo de actuaciones. En línea de principio, parece que los procedimientos de inspección sí que estarían dentro del ámbito de esa norma administrativa, que como ha puesto de manifiesto la doctrina es una norma de procedimiento. Sin embargo, la actual regulación de la Disposición Adicional Quinta de la citada norma al establecer que «**en todo caso**, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria». La claridad de la norma implica la regulación propia y autónoma de los procedimientos tributarios mediante su normativa específica, entre la que encontramos el artículo 105.2 LGT que impide la consideración de la caducidad en los procedimientos tributarios, a pesar de que, en este punto, sería deseable.

<sup>63</sup> Entre otros, SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.: «Comentarios al artículo 29 LDGC», en *Comentarios a la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, ob. cit. pág. 498; HERRERA MOLINA, P.M. / PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)», ob. cit. pág. 21.

<sup>64</sup> El artículo 31.bis RGIT establece tres supuestos de interrupción justificada que se configuran como causas de suspensión del plazo del procedimiento inspector: «a) petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales, o otras Administraciones tributarias de otros Estados miem-

procedimiento, en este caso, inspector, debiera tener alguna relevancia o incidencia en el cómputo del plazo de prescripción. Consideramos, con el apoyo del artículo 31.bis 4 RGIT a pesar de su deficiente redacción, que podemos distinguir entre la totalidad de los supuestos de interrupción justificada y de dilaciones imputables al contribuyente situaciones que impidan de forma total y absoluta la actuación de la Administración y casos en los que no se produzca tal impedimento y que permita, tal y como establece el propio tenor del precepto referido «la práctica de las –actuaciones inspectoras– que durante dicha situación pudieran desarrollarse». Se deduce, pues, que existen supuestos que permiten a la Administración actuar y otros que no.

En este sentido, creemos poder enunciar una propuesta legislativa que recoja los efectos que tal suspensión puede provocar en el plazo de prescripción del derecho a liquidar. El punto de partida sería distinguir supuestos suspensivos del plazo del procedimiento inspector que suponen un impedimento **absoluto** para la Administración que, de ese modo, está imposibilitada para poder actuar y realizar actuaciones tendentes a la liquidación. Por otro lado, existirían supuestos suspensivos que simplemente tendrían un efecto impeditivo de la actuación de la Administración **relativo**, en tanto que la Administración, en principio, podría actuar, si bien la suspensión conlleva la consecuencia de no valorar a efectos del cómputo del plazo máximo del procedimiento inspector esas situaciones que constituyen un obstáculo **relativo**.

Como consideración previa, es evidente que el hecho de que se suspenda un plazo de un procedimiento no conlleva necesariamente que se impida la actuación de la Administración lo cual debería suponer que el plazo de prescripción fuera objeto de suspensión. El único efecto esencial de la suspensión es que el período de tiempo que dure esa causa suspensiva no será objeto de cómputo en el plazo del procedimiento. Ahora bien, en nuestra opinión, ello no impide considerar la posibilidad de introducir un supuesto de suspensión del plazo de prescripción. Entendemos que únicamente aquellos supuestos que no se tienen en cuenta en el cómputo del plazo del procedimiento inspector –dilaciones imputables al contribuyente o interrupciones justificadas– **que supongan una imposibilidad absoluta y total de actuación por parte de la Administración, siempre que sea por causas ajenas a ella misma, deberían conllevar el correlativo efecto suspensivo del plazo de prescripción del derecho a liquidar**. Tales supuestos responden a la propia esencia del mecanismo suspensivo. En este sentido, y de acuerdo con el desarrollo reglamentario realizado, consideramos que entre ellos,

---

bros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses; b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria; c) cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones por el tiempo de duración de dicha causa».

Por su parte el apartado 2 concreta lo que debe entenderse por dilaciones imputables al propio obligado tributario: «el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales».

debería considerarse como supuesto de suspensión del plazo de prescripción del derecho a liquidar, la fuerza mayor que obliga a la Administración a detener sus actuaciones. Evidentemente no cabe imputar inactividad a la Administración en tales casos en que de modo absoluto se impide que rompa el silencio de la relación jurídica. Nos referimos a supuestos tan excepcionales como inundaciones o incendios de Oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En cualquier caso, sí que habría que delimitar la duración de esa suspensión que el artículo 31.bis RGIT refiere a todo el tiempo que dure dicha causa. En nuestra opinión, sería difícilmente valorable cuándo cesa el impedimento absoluto de actuación para la Administración; en ocasiones dependería de su propia diligencia en sobreponerse a tales situaciones, de ahí la necesidad de limitar de alguna forma esta posibilidad.

En relación con el supuesto suspensivo regulado en la letra b) del artículo 31.bis.1 RGIT que se refiere a la «remisión del expediente al Ministerio Fiscal <sup>65</sup>», entendemos que en esos casos, se produce la suspensión del procedimiento inspector, liquidador y sancionador, impidiendo *de iure* y *ex lege* la actuación de la Administración tendente a la liquidación. Y ello a pesar de la deficiente dicción literal que presenta el artículo 66.3 último párrafo RGIT y el artículo 5.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario <sup>66</sup>. Ese supuesto se configura como un supuesto suspensivo del plazo del procedimiento inspector que exige, al tiempo, suspender, por imposibilidad legal, manifiesta y absoluta de la Administración de actuar, el cómputo del plazo de prescripción.

En relación con el supuesto a) del artículo 31.bis.1 RGIT, se configura como interrupción justificada la petición de datos o informes a otros órganos de la Administración en sus distintos niveles territoriales. Esta interrupción justificada no podrá durar más de seis meses o doce meses si se trata de solicitudes formuladas a otros Estados. El efecto, tal y como hemos señalado, será el de suspender el plazo del procedimiento de inspección.

En nuestra opinión, la petición de los citados datos en el procedimiento inspector ni interrumpe –por ser una actuación interna de la que el sujeto pasivo puede carecer de conocimiento formal–, ni suspende el plazo de prescripción –por no existir una imposibilidad total y absoluta de actuación de la Administración porque ésa puede estar motivada por la propia Administración–; únicamente determina un plazo, máximo de seis o doce meses según el caso, que no debe computarse en el plazo de duración del procedimiento inspector. El único efecto que este supuesto tiene en relación con el plazo

<sup>65</sup> Por coherencia normativa con la redacción dada por el artículo 66 RGIT y artículo 5.3 Reglamento del procedimiento sancionador, debería referirse este supuesto a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o al Órgano jurisdiccional competente.

<sup>66</sup> Tanto el Reglamento de Inspección como el Reglamento del procedimiento sancionador, que en este punto copia literalmente al primero, establecen, de forma incorrecta tal y como pondremos de manifiesto posteriormente, que «la remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias». HERRERA MOLINA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL ven en este supuesto del artículo 31.bis, «un caso claro de suspensión»; HERRERA MOLINA, P.M. / PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)», ob. cit. pág. 22.

de prescripción es la posibilidad de considerar como injustificada la interrupción cuando la petición de datos o informes se demore más allá del plazo señalado como límite para considerar justificada la interrupción y suspender el plazo del procedimiento inspector. Efectivamente, si tal situación se dilatara más de seis meses o, en el caso de petición a una Administración de otro Estado, de doce meses, habría que considerar que ésta es una interrupción injustificada, superior a seis meses, por causas no imputables al obligado tributario que debería conllevar la enervación del efecto interruptivo de la prescripción tal y como señala el artículo 31 *quarter* RGIT.

Finalmente, el otro supuesto que provoca la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector son las dilaciones imputables al contribuyente, reguladas en el artículo 31.bis.2 RGIT. En nuestra opinión las actuaciones dilatorias del contribuyente no impiden de forma absoluta la actuación de la Administración, y por ello no pueden interrumpir las actuaciones inspectoras, no debiendo afectar al cómputo del plazo de prescripción. En este sentido, compartimos la argumentación de quien entiende que el hecho de que «las actuaciones inspectoras se ralenticen por falta de colaboración del contribuyente es algo muy distinto de que tales actuaciones queden totalmente interrumpidas... El procedimiento inspector tiene carácter inquisitivo y si el contribuyente no colabora, la Administración puede ejercitar su autotutela ejecutiva y, en su caso, proceder a la estimación objetiva <sup>67</sup>».

Consideramos, aun admitiendo que nuestra norma se ha mirado en el espejo que es la Ordenanza tributaria alemana, que nuestro ordenamiento garantiza en mayor medida la seguridad jurídica y los derechos y garantías de los ciudadanos, interrumpiendo la prescripción cuando se quiebra el silencio de la relación jurídica y enervando ese efecto interruptivo cuando se considera que la inactividad de la Administración, en este caso en el procedimiento inspector, no está justificada. En cualquier caso resultaría conveniente, como propuesta normativa, considerar como supuestos de suspensión del plazo de prescripción aquellos casos en que, por estar suspendido el plazo del procedimiento, en este caso de inspección, se imposibilita de forma absoluta y total a la Administración su actuación.

#### *D. Coordinación de la prescripción del derecho a liquidar con otros procedimientos.*

La existencia de otros procedimientos en nuestro marco tributario cuya eficacia pueda estar conectada con la vigencia de la obligación tributaria y con la posibilidad de liquidar la misma, nos lleva a analizar de qué forma esos otros procedimientos pueden incidir en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración.

<sup>67</sup> HERRERA MOLINA, P.M. / PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)», ob. cit. pág. 23. No cabe hablar de interrupción de actuaciones inspectoras en tales casos. Únicamente consideran un ejemplo de ello, la existencia de graves motivos, accidente, enfermedad... concluyen de forma contundente afirmando que «es evidente que la falta de colaboración del contribuyente no impide el desarrollo de actuaciones coactivas por parte de la Administración –actuaciones que resultan obligadas en virtud del carácter inquisitivo de la inspección– en cuyo caso las actuaciones inspectoras no pueden considerarse interrumpidas».

a) Incidencia de los procedimientos sancionadores sobre la prescripción del derecho a liquidar.

A los efectos de determinar de qué forma pueden modificar el cómputo del plazo de prescripción las distintas concreciones del régimen jurídico de los procedimientos sancionadores, creemos conveniente distinguir las situaciones provocadas, en un caso, por los delitos fiscales, y en otro, por las infracciones tributarias.

a') Prescripción del derecho a liquidar y prescripción del delito fiscal.

Las soluciones que la normativa alemana ha aportado en este punto son dignas de análisis en tanto que permiten solventar muchos de los problemas que se producen cuando se pretende sancionar por delito fiscal, en un momento en que la obligación tributaria ya ha prescrito. La actualidad de esta cuestión, en nuestro país, es manifiesta en el momento vigente en que el acortamiento del plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años operada por la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente ha planteado su incidencia en el ámbito penal, y en particular en los casos en que se incoe un procedimiento por delito fiscal pasados los cuatro años de prescripción tributaria pero antes del quinto año en que se produciría la prescripción del delito, así como en los casos de procedimientos penales por delito fiscal, aún no resueltos, en los cuales, de aplicarse el nuevo plazo de prescripción de la obligación tributaria con carácter retroactivo <sup>68</sup>, ésta se encontraría extinguida al momento de imponer la sanción penal.

En particular, la Ordenanza tributaria alemana regula tales aspectos en dos preceptos que establecen dos previsiones aplicables ambas tanto a los casos de delito fiscal como de infracción tributaria. Se trata del §171.7 AO y del §171.5 inciso segundo AO.

Comenzando por el análisis del §171.7 AO, hay que precisar que el mismo establece que «en los casos del §169.2.2 AO, no terminará el plazo de liquidación mientras no haya prescrito la acción de persecución del delito o infracción administrativa». Esta remisión al §169.2.2 AO se refiere a los plazos de liquidación especiales para las obligaciones tributarias derivadas de delitos tributarios, diez años, y para las obligaciones tributarias derivadas de infracciones tributarias, cinco años.

Los problemas –extrapolables *in genere* a cualquier ordenamiento jurídico– que se pretenden evitar con la regulación analizada responden a la distinta regulación del *dies a quo* y de las causas de interrupción y suspensión en la prescripción del derecho de la Administración a liquidar y en la

<sup>68</sup> Tal y como ha señalado la propia Administración, a través de la Dirección General de Tributos, que en su contestación a la consulta planteada el 1 de abril de 1999, y contestada el 14 de abril, considera de aplicación el nuevo plazo de prescripción con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los hechos imponibles..., sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente». Similar criterio han mantenido nuestros órganos jurisdiccionales, como, por ejemplo, recientemente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de abril de 2000 (sección segunda de la Sala de lo penal).

prescripción de los delitos tributarios <sup>69</sup>. En este sentido el §171.7 AO nos remite a la normativa reguladora –Código penal alemán, *Strafgesetzbuch*, StGB–, de la prescripción de la acción para perseguir el delito, o la infracción tributaria. Centrándonos en el ámbito de prescripción penal, pues es aquí donde se plantearán más problemas, hay que considerar que la normativa penal distingue entre prescripción de la persecución penal y prescripción de la ejecución <sup>70</sup>. La remisión de la Ordenanza tributaria se refiere a la primera.

En tal sentido hay que precisar que la prescripción de la acción para perseguir los delitos tiene lugar a los cinco años, para los delitos para los que se prevea una pena de entre uno hasta cinco años <sup>71</sup>. Para las infracciones tributarias el § 384 AO establece un plazo de prescripción de cinco años <sup>72</sup>. La prescripción de la acción penal es objeto de interrupción de acuerdo con el § 78c StGB y el § 376 AO <sup>73</sup>. En todo caso el § 78.4 StGB establece una previsión en forma de cautela para evitar que el plazo de persecución del delito se prolongue indefinidamente. Así se establece que como máximo la interrupción podrá suponer que el plazo establecido para la persecución del delito se duplique, lo cual supone un máximo de diez años, «quedando intactas las previsiones del § 78b StGB relativas a la posibilidad de suspensión», lo cual permite que el tiempo absoluto sea superior por la presencia de eventuales causas de suspensión <sup>74</sup>.

<sup>69</sup> Así lo ha manifestado FALCÓN Y TELLA. (FALCÓN Y TELLA, R.: «La prescripción en materia tributaria». Ob. cit. pág. 268). Igualmente compartimos con ARGILÉS GARCÉS DE MARCILLA la idea de que la interrupción de la acción fiscal no interrumpe la prescripción tributaria, siendo el elemento fundamental el delimitar qué se considera por procedimiento, que se dirija contra el culpable, para concretar si los actos que interrumpen el procedimiento de liquidación interrumpen también la prescripción penal, en tanto que el habitual punto de partida para el descubrimiento de los delitos es el procedimiento de liquidación. (ARGILÉS GARCÉS DE MARCILLA, J.L.: «La prescripción: problemas en relación a la prescripción del delito fiscal», CT n.º 34, 1980, pág. 33). En cualquier caso, consideramos que, de acuerdo con la redacción que el artículo 132.2 CP establece al regular la interrupción de la prescripción penal, no se puede mantener que las causas de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar interrumpan también la prescripción del delito fiscal.

<sup>70</sup> El Código penal alemán regula en los § 78 StGB la «*Verfolgungsverjährung*» y en el § 79 regula la «*Vollstreckungsverjährung*».

<sup>71</sup> § 78. Abs 3. Nr. 4 StGB. (Código penal alemán). En este ámbito se encuentran obviamente los delitos de defraudación tributaria, puesto que el § 370.1 AO establece una pena de hasta cinco años para los mismos, con independencia de que el § 370.3 AO prevea una pena máxima de hasta diez años, puesto que el propio § 78.4 StGB establece que los especiales aumentos de pena para supuestos muy particulares y concretos no tienen ningún influjo sobre el plazo de prescripción de la acción para perseguir el delito.

<sup>72</sup> Sin embargo existen plazos especiales de prescripción para la adquisición ilícita de derechos de devolución y reembolso de impuestos regulada en el § 383 AO. En tal caso el plazo para su persecución será de tres años, de acuerdo con el §31.2, nr.1 de la Ley de infracciones administrativas (*OWiG, Ordnungswidrigkeitengesetz*).

<sup>73</sup> Al margen de las causas reguladas en el Código Penal alemán, la Ordenanza tributaria prevé una causa específica de interrupción de la prescripción de la acción para perseguir, únicamente para el caso de delitos de defraudación tributaria. El § 376 AO considera que tal prescripción se interrumpirá por la comunicación al acusado de la incoación del procedimiento de imposición de multas o por la orden de dicha comunicación. En definitiva, la incoación de un procedimiento administrativo, de los que habitualmente se siguen para sancionar las infracciones tributarias, provoca que se interrumpa el plazo de prescripción en curso de persecución del delito. Se trata de una medida destinada a castigar una infracción administrativa que deja interrumpido el plazo de prescripción para sancionar esa misma conducta como delito.

<sup>74</sup> En relación con la suspensión de la prescripción penal, el StGB establece en su § 78b varios supuestos, tales como: la imposibilidad de que se pueda iniciar la persecución penal o no se pueda continuar por un precepto expreso; hasta la mayoría de edad de la víctima para los delitos del §176 al 179 StGB (abusos sexuales contra niños); cuando el proceso penal dependa de la resolución de una cuestión previa que ha de decidirse en otro proceso... Expresamente referido al

De acuerdo con todo ello podemos mantener que el legislador ha buscado cierta coordinación de plazos de prescripción del derecho a liquidar y de la acción penal. Para ello regula en el apartado 7 del §171 AO esta causa de «suspensión». En verdad no es tal suspensión, en el sentido riguroso del término, pues se trata de una previsión en forma de plazo especial o prórroga que permite dictar actos de liquidación fuera del plazo normal de liquidación válidos, pero que de no contener una previsión expresa estarían fuera del plazo de prescripción y no serían válidos. La aplicación conjunta del distinto *dies a quo* y de las causas de interrupción y suspensión aplicables a los dos supuestos de prescripción, motiva que en tales casos el plazo de prescripción penal se prolongue más allá de la prescripción del derecho a liquidar, lo cual no evitará, porque ésa ha sido la voluntad del legislador, que se liquide en un momento posterior mientras está viva la acción para perseguir el delito a pesar de que el plazo normal de liquidación ya ha transcurrido.

Esa decisión normativa de coordinación de plazos supone un claro pronunciamiento y toma de postura sobre el sugerente debate relativo a la admisibilidad o no de sancionar por delito fiscal cuando la obligación tributaria ya se extinguió por prescripción. En atención a la finalidad que persigue el § 171.7 AO, podemos mantener que en el mismo subyace el posicionamiento dogmático de que extinguida la obligación tributaria ya no sería posible sancionar por delito fiscal, siendo preciso, porque así lo ha considerado el legislador alemán, establecer un mecanismo jurídico que evite esa situación, para lo cual coordina ambos plazos, con el efecto evidente de que se podrá sancionar sin temor a que la obligación defraudada esté prescrita, cuestión esta que no acaecerá mientras esté viva la acción penal para perseguir el delito <sup>75</sup>.

La doctrina española se encuentra dividida en relación a la cuestión referida. Mayoritariamente se considera que la extinción, por prescripción, de la obligación tributaria supone la extinción de la responsabilidad penal, y ello en base a variados argumentos, tales como la ausencia de lesión en el bien jurídico <sup>76</sup>, la no realización del tipo penal <sup>77</sup>, la consideración de la prescripción de la obliga-

---

ámbito de los delitos de defraudación tributaria el § 396.3 AO ha regulado un supuesto de suspensión de la prescripción penal específico, según el cual «cuando la calificación de un hecho como defraudación tributaria dependa de la existencia de un crédito tributario, de que se haya producido una reducción de impuestos o de que se hayan obtenido ventajas tributarias ilegítimas, podrá suspenderse el procedimiento penal hasta que el procedimiento de imposición termine con un acto firme. Durante la suspensión del procedimiento quedará en suspenso la prescripción».

<sup>75</sup> No debemos olvidar que en Alemania el plazo de prescripción del derecho a liquidar es superior –diez años– al plazo de prescripción de la acción para perseguir el delito –cinco años–. Por el contrario la situación en España es la inversa puesto que la prescripción tributaria tiene una duración inferior a la prescripción del delito fiscal.

<sup>76</sup> CÓRDOBA RODA, J.: «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública», en *La Ley*, 1999-5, (D-221), pág. 1.814. En su opinión, «el hecho cuando se consumó constituía, sin lugar a duda, un delito contra la Hacienda pública, tanto por concurrir los elementos integrantes del tipo del artículo 305.1 como por existir un ataque al bien jurídico, pero lo cierto es que el transcurso de los cuatro años da lugar a la desaparición del bien jurídico protegido. Se trata de un supuesto ciertamente excepcional en el que el bien jurídico tiene un componente de temporalidad que resulta, según hemos ya expuesto, de la norma jurídico-tributaria». En similares términos, BAJO FERNÁNDEZ, M.: «La polémica prescripción del delito fiscal, (A propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000)», en *Actualidad Penal* n.º 8, 19-25 febrero, 2001, pág. 7.

<sup>77</sup> AYALA GÓMEZ, I.: «Consumación y prescripción del delito fiscal», en *Terceras Jornadas sobre el delito fiscal, Gaceta Fiscal*, Madrid, 2000, pág. 99. En palabras de éste, «la declaración de prescripción de la obligación de pago que establece el artículo 64 LGT conlleva la desaparición del presupuesto de la tipicidad. Donde no existe presupuesto del tipo la conducta es, sencillamente, atípica: a partir del cuarto año establecido en la ley no existe obligación de pagar el tri-

ción tributaria como una excusa absoluta por analogía del artículo 305.4 CP<sup>78</sup>, la consideración como condición objetiva de punibilidad la subsistencia de la deuda en el momento de ejercitar la acción penal<sup>79</sup>, el resultado absurdo de una postura distinta...<sup>80</sup>. Sin embargo ésta no es una postura unánime en la doctrina<sup>81</sup> y menos aún en la jurisprudencia<sup>82</sup>.

buto. La naturaleza jurídico-penal de la consecuencia de la prescripción tributaria ha de identificarse con la de una causa sobrevenida de atipicidad». De forma menos clara parece apuntar en esta línea la argumentación de RODRÍGUEZ RAMOS para quien «tal deuda es una condición necesaria aunque no suficiente para que luego pueda estimarse que hubo defraudación». Entiende este autor que la actividad de determinar la cuantía de la cuota tributaria para delimitar si estamos en presencia de un delito fiscal, «no parece viable si ha prescrito el derecho a efectuar la verificación en ese ámbito estatal que por ley corresponde en régimen ordinario, y en el que se inmiscuye, como sustituta la administración de justicia penal», (RODRÍGUEZ RAMOS, L.: «La prescripción del delito fiscal (perspectiva desde la secundariedad del Derecho Penal tributario)», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 470, 25 de enero de 2001, pág. 2).

- <sup>78</sup> SILVA SÁNCHEZ, MOLINS AMAT, MELERO MERINO: «El delito fiscal ante el Estatuto del Contribuyente», *Técnica Tributaria*, n.º 44, 1999; y en *Gaceta Fiscal*, n.º 176, mayo 1999; CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «Consumación y prescripción del delito fiscal», en *Actualidad Penal* n.º 10, marzo-2000, pág. 231; «Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable», en *Terceras Jornadas sobre el delito fiscal, Gaceta Fiscal*, Madrid, 2000, pág. 31 y ss.
- <sup>79</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «Consumación y prescripción del delito fiscal», en *Actualidad Penal* n.º 10, marzo-2000, pág. 233; «De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 464, 7 de diciembre de 2000, pág. 3, considera este autor que, en otro caso, «habrá desaparecido la finalidad político-criminal de la pena»; igualmente en «Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable», en *Terceras Jornadas sobre el delito fiscal, Gaceta Fiscal*, Madrid, 2000, pág. 40. En cierto modo comparte ese parecer FALCÓN Y TELLA, R.: «Trascendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: el discutible criterio sentado por la STS de 6 de noviembre 2000», en *Quincena Fiscal* n.º 22, 2000, pág. 8.
- <sup>80</sup> En este sentido: FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Delito fiscal y prescripción tributaria», en *Revista Técnica Tributaria* n.º 43, 1998; PÉREZ ROYO, F.: «La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria», en *Revista Técnica Tributaria* n.º 43, 1998; SILVA SÁNCHEZ, MOLINS AMAT, MELERO MERINO: «El delito fiscal ante el Estatuto del Contribuyente», *Técnica Tributaria*, n.º 44, 1999; y en *Gaceta Fiscal*, n.º 176, mayo 1999; SOLA RECHE, E./ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Delito fiscal y prescripción tributaria», *Tribuna Fiscal*, n.º 101, 1999. FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Prescripción tributaria y delito fiscal», *La Ley*, 1999-5 (D-222), pág. 1.817.
- <sup>81</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 46, 1999, págs. 59-73. Igualmente, se muestra partidario de admitir la irrelevancia penal del plazo cuatrienal de prescripción tributaria, aunque con unos argumentos que no nos parecen adecuados y que no compartimos, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.A.: «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», en *QF* n.º 5, 2000, pág. 18. La absoluta independencia entre prescripción penal y prescripción tributaria ha sido también mantenida, aunque sin entrar a fondo en los problemas que se generan para MARTÍNEZ HORNERO, F.J.: «Prescripción en el delito de defraudación tributaria», en *Carta Tributaria* n.º 325, 1999, págs. 7 y 8.
- <sup>82</sup> La vacilante jurisprudencia, en este punto, se encuentra dividida, si bien, parece que mayoritariamente, aunque con distintos argumentos, considera que el plazo de prescripción tributaria de cuatro años no puede extinguir la responsabilidad penal, careciendo de relevancia penal, a los efectos de la perseguibilidad del delito e, incluso, de su sanción el hecho de que nos encontremos con un plazo de prescripción tributaria inferior al plazo quinquenal de prescripción penal. A título de ejemplo, podemos considerar algunas de estos pronunciamientos jurisprudenciales. Así podemos considerar en un primer y mayoritario grupo, las resoluciones judiciales que consideran la inaplicación del plazo cuatrienal de prescripción al delito fiscal. El Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de mayo de 1999 considera que la prescripción penal es distinta de la prescripción tributaria, cuya normativa reguladora no completa el tipo penal. Aunque con una argumentación escasamente justificativa –se pone el ejemplo del plazo anual de prescripción de la responsabilidad extracontractual que no afecta a la prescripción penal– el Auto de 23 de abril de 1999, del Juzgado de instrucción n.º 3 de Barcelona mantiene que el acortamiento del plazo de prescripción tributaria no debe afectar a las responsabilidades penales. Sin embargo, ya antes de que se produjera ese acortamiento del plazo de prescripción tributaria que provoca

En nuestra opinión deben distinguirse claramente dos aspectos en esta cuestión: el aspecto formal o procedimental – la perseguibilidad del delito fiscal por parte de los Tribunales– y el aspecto material –la admisibilidad o no de la sanción por delito fiscal a pesar de estar prescrita la obliga-

divergencias en la coordinación con el delito fiscal, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 22 de octubre de 1993 consideraba la irrelevancia a efectos del cómputo del plazo de prescripción del delito de la prescripción de la obligación tributaria en el ámbito administrativo. Del mismo parecer es el pronunciamiento de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante de 2 de febrero de 1991 que condena por delito fiscal a pesar de haberse alegado la prescripción administrativa, negando cualquier conexión entre la prescripción tributaria y la penal. La Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 1999 mantiene igualmente la exigencia de responsabilidad penal incluso en los supuestos de prescripción administrativa pues la llamada ley extrapenal lo es a los solos efectos de la determinación del elemento típico de la cuota tributaria defraudada. En este sentido también, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 22 de enero de 1999. Un argumento discutible con el que se llega a la misma solución de irrelevancia penal del acortamiento del plazo de prescripción tributaria, es el que mantiene el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de octubre de 1999, donde apoya su decisión en el hecho de considerar que lo que prescribe es el derecho o la acción a reclamar o exigir el cumplimiento de la deuda, lo que materialmente, comporta la inexigibilidad de la misma, pero no la inexistencia de la deuda si ésta hubiera nacido y existiera en su momento. El Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 24 de enero de 2000 proclama, una vez más, que la prescripción de la deuda en sede tributaria no extingue la responsabilidad penal señalando que, al haber transcurrido el plazo de prescripción tributaria de cuatro años introducido por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, devino inexigible la obligación tributaria, pero ello no afecta a la responsabilidad penal de aquella defraudación, cuya persecución penal fue iniciada tres meses antes del transcurso del plazo de cinco años de prescripción del delito. Por su parte, la Sentencia del Juzgado de lo Penal n.º 27 de Madrid de 11 de septiembre de 2000 mantiene que no existe identidad entre la prescripción administrativa y la prescripción penal. El último estadio de evolución se ha producido con la reciente **Sentencia de 6 de noviembre de 2000 del Tribunal Supremo** que confirma toda esa jurisprudencia menor y proclama la irrelevancia del plazo de prescripción tributaria a efectos de la prescripción del delito fiscal. Nuestro Tribunal Supremo se pronuncia expresamente sobre esta debatida cuestión y considera que la reducción del plazo de prescripción a cuatro años operada por la Ley 1/1998, de derechos y garantías del contribuyente, «no modifica el plazo de prescripción del delito fiscal, pues nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa en razón de su mayor gravedad. Por otra parte, tampoco cabe estimar que la extinción de la obligación tributaria por prescripción pudiese determinar la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, pues la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria». (Fundamento de Derecho Séptimo). CHOCLÁN MONTALVO ha criticado la doctrina generada con esta sentencia y ha restado importancia a la misma, afirmando que aquella no constituye jurisprudencia en tanto que el pronunciamiento que sobre la incidencia de la prescripción tributaria sobre la prescripción del delito fiscal efectúa el Tribunal Supremo no es planteado por las partes intervinientes. En palabras de este autor, «se aborda la cuestión superficialmente como mero *obiter dictum*, que no constituye jurisprudencia y, sin merma de su importancia, tampoco precedente judicial, porque no es expresión de una línea cierta jurisprudencial sino sólo de un pronunciamiento aislado, además irrelevante para el fondo de la casación planteada»; (CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal», *ob. cit.*, pág. 2). En idéntico sentido FALCÓN Y TELLA entiende que las reflexiones que sobre las consecuencias penales de la prescripción tributaria cuatrianual realiza la mencionada sentencia «no constituyen jurisprudencia ni prejuzgan la línea que puede seguirse en el futuro»; (FALCÓN Y TELLA, R.: «Trascendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: el discutible criterio sentado por la STS de 6 de noviembre 2000», en *Quincena Fiscal* n.º 22, 2000, pág. 6). Por el contrario, han existido algunos minoritarios pronunciamientos que sí que han establecido cierta relación entre esas dos prescripciones. Así, el Auto de 2 de enero de 1999 del Juzgado de Instrucción n.º 22 de Barcelona mantiene que «no existe ya, a partir del cuarto año, un bien jurídico a proteger, no existe la posibilidad de exención de punibilidad, porque el acreedor renuncia al cobro de la deuda. Lo coherente con el principio de intervención mínima es que, desaparecido el delito penal, puede mantenerse el ilícito administrativo, pero no al revés, que desaparecido éste, se mantenga aquél, ello supondría no respetar el carácter garantizador y el principio de intervención mínima». (Fundamento decimoctavo). Sobre la base del argumento del delito fiscal como ley penal en blanco que requiere de la normativa tributaria como complemento de la misma, el Auto del Juzgado n.º 6 de Mataró de 25 de noviembre de 1999 confiere relevancia penal al plazo de prescripción tributaria extinguiendo la responsabilidad penal dada la desaparición del bien jurídico protegido. En

ción tributaria. Desde el punto de vista formal, el delito contra la Hacienda Pública debe ser perseguido y debe iniciarse el correspondiente proceso penal mientras no haya prescrito la acción para perseguir el delito <sup>83</sup>. Desde el otro punto de vista se hace preciso analizar separadamente, en los casos de extinción de la obligación tributaria por prescripción, por una parte la lesión del bien jurídico y la tipicidad de la acción, y por otra la punibilidad, en su caso, de la misma. La lesión del bien jurídico y la tipicidad de la acción dependerá de la postura que se adopte en la configuración del bien jurídico de este delito. Esencialmente existen dos posturas en este punto: los que consideran que el bien jurídico protegido en este delito es el patrimonio de la Hacienda Pública o el Erario Público que

---

idéntico sentido la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 15.ª, de 30 de noviembre de 1999 da primacía a la renuncia de la Administración a la ejecución de la obligación. Finalmente, no queremos dejar de considerar el Acuerdo de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 1999 que por su corrección y rigor nos parece representativo de este grupo de pronunciamientos. En este sentido se considera que la subsistencia de la obligación tributaria es una condición objetiva de punibilidad que está implícita en el tipo penal. En último término, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga, Sección 3.ª, de 29 de febrero de 2000 ha proclamado la eficacia penal del plazo de prescripción tributaria por la ausencia de condiciones objetivas de punibilidad.

- <sup>83</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 46, 1999, pág. 60. En cualquier caso, no existe ningún obstáculo jurídico en considerar la admisibilidad de distintos plazos de prescripción aplicables a la obligación tributaria y al delito fiscal –generalmente plazos más dilatados para la prescripción del delito fiscal–, y ello en atención a la mayor gravedad de este último. Por ello la STS de 6 de noviembre de 2000 ha confirmado que «dicha norma –el artículo 64 LGT– no modifica el plazo de prescripción del delito fiscal, pues nada obsta a que el delito se someta a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su gravedad». Las causas de interrupción de la prescripción del delito se recogen en el artículo 132.2 CP que establece en concreto que la prescripción se interrumpe «cuando se dirija el procedimiento contra el culpable». Como ya apuntábamos las causas de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar no pueden interrumpir la prescripción del delito fiscal. En este sentido, es reveladora la STS de 6 de noviembre de 2000 (Sala 2.ª) que ha establecido que «la denuncia y la querrela con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de la interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite. Desde el momento en que figura en las actuaciones procesales el dato incriminador contra una persona determinada, aunque aún no haya existido una resolución judicial que, recogiendo ese dato, cite como imputada a una persona, ha de entenderse que el procedimiento ya se está dirigiendo contra el culpable». (Fundamento de Derecho Undécimo). Sin embargo la perseguibilidad del delito fiscal a pesar de la extinción de la obligación tributaria por prescripción no ha sido asumida por toda la doctrina. CHOCLÁN MONTALVO sobre la base de considerar que en tales casos no procede la punibilidad de la conducta ha entendido que «no debe proseguirse con la persecución penal del hecho, aunque no haya transcurrido el plazo de prescripción de cinco años, porque entonces la pena ya no es necesaria y el hecho ya no es punible»; (CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal», ob. cit. pág. 3). Por el contrario MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO parten de la prescripción del delito como «manifestación del *ius puniendi*, en tanto que supone una limitación de éste; se inscribe, por tanto, en el marco de la política criminal global que inspira la persecución de los delitos al establecer, en función de la distinta gravedad de los delitos, distintos plazos, transcurridos los cuales carece de sentido perseguirlos. Parcela tan importante del *ius puniendi* debe mantenerse en manos del legislador penal, ya que en caso contrario, si para grupos determinados de delitos se delega en los legisladores de otras ramas del ordenamiento el alterar dichos plazos, serían éstos quienes marcaran la política criminal global que inspira, en aplicación de criterios generales, la renuncia a seguir ejerciendo el *ius puniendi*». (MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: «Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 6 de noviembre de 2000)», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 466, 21 de diciembre de 2000, pág. 2). De una manera más clara afirman estos autores que «la falta de actuación administrativa a lo largo de cuatro años no debe implicar una renuncia al derecho del Estado a perseguir judicialmente la infracción». (MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: «*El delito fiscal*», Cuadernos Fiscales-1, EDESA, Madrid, 2000, pág. 171).

es perjudicado <sup>84</sup>, y los que mantienen el carácter pluriofensivo del bien jurídico que junto con el patrimonio de la Hacienda Pública, pondría el acento en la lesión a la integridad del orden económico que desarrolla el Estado <sup>85</sup>, o lo que es lo mismo la propia actividad financiera <sup>86</sup> –Hacienda funcional– como consecuencia del incumplimiento del deber de contribuir <sup>87</sup>. La correspondiente consideración del bien jurídico del delito determinará, ante la extinción de la obligación por prescripción, su lesión o su ausencia de lesión, así como su incidencia en la tipicidad de la conducta. Sin embargo el carácter pluriofensivo del bien jurídico, que es el que creemos que se debe mantener, no se concreta en la propia configuración del tipo. Efectivamente, como ha considerado la mayoría de la doctrina penal, nos encontramos ante un delito de lesión donde el resultado –la defraudación de más de quince millones de pesetas– se configura como un elemento del tipo <sup>88</sup>. En todo caso, hay quien se ha manifestado afirmando que el delito fiscal es un delito de peligro, en base a la consideración de un bien jurídico no exclusivamente patrimonial <sup>89</sup>.

<sup>84</sup> CÓRDOBA RODA, J.: «El nuevo delito fiscal», *Revista Jurídica de Cataluña*, 1985, n.º 4, pág. 921; RODRÍGUEZ DEVESA, J.M.: *Derecho Penal Español. Parte Especial*, Madrid, 1990, págs. 574-594; CÓRDOBA RODA, J.: «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda pública», ob. cit. pág. 1.814; FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Prescripción tributaria y delito fiscal», ob. cit. pág. 1817. Sobre la base de la Hacienda Pública patrimonial como bien jurídico protegido por el delito, entiende CÓRDOBA RODA que «el transcurso de los 4 años da lugar a la desaparición del bien jurídico protegido. Se trata de un supuesto ciertamente excepcional en el que el bien jurídico tiene un componente de temporalidad, que resulta, según hemos ya expuesto, de la normativa jurídico-tributaria»; (CÓRDOBA RODA, J.: «El Estatuto del Contribuyente y la prescripción de los delitos contra la Hacienda pública: un debate actual», *Revista Jurídica de Cataluña* n.º 4, 1999, págs. 44 y 45).

<sup>85</sup> MARTÍNEZ PÉREZ, C.: *El delito fiscal*. Editorial Montecorvo, Madrid, 1981, págs. 210 y 211.

<sup>86</sup> APARICIO PÉREZ, J.: *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 59. Para MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO «puede considerarse doctrina dominante, en la actualidad, que el bien jurídico en los delitos contra la Hacienda pública no reside en el reforzamiento de la protección de la Administración como sujeto de la relación jurídico-tributaria con objeto de garantizarle las prestaciones necesarias para su funcionamiento (esto es, su interés patrimonial), sino en un concepto más abstracto; si se protegen las fuentes de ingreso de la Hacienda pública es para garantizar el cumplimiento de los fines colectivos a que ésta sirve, llámese redistribución de rentas, derecho-deber de solidaridad ciudadana, justa distribución de las cargas públicas o como se quiera». (MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: «Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 6 de noviembre de 2000)», ob. cit. pág. 3).

<sup>87</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2000 ha clarificado este punto optando por configurar este tipo como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos». (Fundamento de Derecho Octavo). Por su parte, PÉREZ DE AYALA BECERRIL entiende que en el delito fiscal hay que entender lesionado un bien jurídico superior que no afecta no ya a la Hacienda Pública sino a la sociedad. Así, se entiende que éste está constituido, no sólo por la cuantía defraudada sino que además puede entenderse vulnerado el deber de todos los españoles a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y, en fin, la solidaridad ciudadana». (PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.A.: «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», ob. cit. pág. 16). En este sentido ya SIMÓN ACOSTA mantuvo que «no basta con calificar el delito de defraudación tributaria como un delito patrimonial. El bien jurídico abstracto protegido por el artículo 305 CP es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. (...) En otros términos, la justa contribución al sostenimiento de las cargas públicas es un bien en sí mismo protegible por el derecho, y a este bien trata de servir el Código Penal cuando castiga la insolidaridad de quien defrauda a la Hacienda pública. La protección del patrimonio público, que también se consigue con este delito, es una finalidad mediata o indirecta, que se deriva como simple consecuencia de la protección del valor de la solidaridad, auténtico bien jurídico protegido». (SIMÓN ACOSTA, E.: «El delito de defraudación tributaria», Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n.º 8, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 24).

<sup>88</sup> Vid. por todos: MARTÍNEZ PÉREZ, C.: «El delito fiscal», ob. cit. pág. 278.

<sup>89</sup> BACIGALUPO ZAPATER, E.: «El delito fiscal en España», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, (RFDUCM), n.º 56, pág. 94.

En cuanto a la punibilidad de la acción, una vez prescrita la obligación tributaria, hay que precisar en primer lugar si se **puede** jurídicamente sancionar la misma, para posteriormente determinar si se **debe** sancionar <sup>90</sup>. En este punto existen argumentos a favor y en contra de la posibilidad de sancionar por delito fiscal.

Al margen de la configuración positiva actual del delito y partiendo de una integradora y ajustada concepción del bien jurídico pluriofensivo lo cierto es que no existe ningún impedimento jurídico para, en tales casos, sancionar por delito fiscal <sup>91</sup>. El carácter pluriofensivo del bien jurídico protegido por el delito, donde los fines de prevención general del delito adquieren una relevancia esencial, sobre la base de distinguir los intereses de la Administración y los intereses generales de todos los ciudadanos, nos lleva a considerar que la prescripción de la obligación no debiera impedir la consideración de la realización del tipo penal así como la posibilidad de su sanción por delito fiscal. Y ello, creemos, en base al necesario elemento subjetivo e intencional de culpabilidad que está presente en la conducta típica, a la que nada añade la extinción de la obligación tributaria por prescripción. Consideramos que la diligencia o la falta de diligencia en la actuación de la Administración en el ejercicio de sus derechos, no puede hacer de peor condición a un contribuyente incumplidor, en función de la inactividad de la misma, de tal modo que ante una misma conducta defraudadora la solución penal sería distinta, castigar o no castigar, dependiendo de la eficacia en el ejercicio de la función liquidadora por parte de la Administración; en definitiva dependería de que hubiera prescrito o no la obligación tributaria. Tal extremo no nos parece adecuado en base a la función represiva de determinadas conductas que acompaña a las normas sancionadoras. El desvalor de la acción está presente en la conducta intencionalmente defraudadora e igualmente el desvalor del resultado se produjo en su momento, a pesar de que el perjuicio económico no se ha mantenido hasta el momento de sancionar <sup>92</sup>. La función represiva del delito y la finalidad de prevención general aconsejan, creemos, considerar posible y factible sancionar por delito fiscal a pesar de la extinción por prescripción de la obligación tributaria.

<sup>90</sup> Apuntamos la posibilidad de que si pudiendo ser sancionada la conducta, a pesar de estar prescrita la obligación tributaria, se considerase que no se debe sancionar en atención a criterios de política general, en tal caso, sería conveniente regular una nueva excusa absolutoria por prescripción de la obligación tributaria, lo cual supondría admitir que aun prescrita la misma se puede jurídicamente sancionar por delito fiscal. Sobre el fundamento de las excusas absolutorias, *vid.*: HIGUERA GUIMERA, J.F.: «Las excusas absolutorias», Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 70 y ss. No compartimos el argumento de FALCÓN Y TELLA y de SILVA, MOLINS y MELERO de asimilar la prescripción de la obligación tributaria a la excusa absolutoria del art. 305.4 CP referente a la regularización, puesto que la regularización a que se refiere el Código Penal debe entenderse en relación con el artículo 61.3 LGT, en atención a la existencia del mismo efecto absolutorio en materia de infracción tributaria por regularización realizada de acuerdo con el artículo 61.3 LGT.

<sup>91</sup> En todo caso la postura mayoritaria, como hemos señalado, es la que considera que «el acortamiento del plazo de prescripción de las deudas tributarias a cuatro años operado por la Ley 1/1998 deja fuera de la órbita penal –por aplicación de la ley penal más favorable– todas aquellas conductas cuya persecución incriminatoria fue iniciada en el pasado, por la Inspección de Hacienda o por los órganos de la Justicia, después de transcurridos cuatro años desde su realización». Y ello, con independencia de la significación, variada como hemos visto, que se le asigne a la prescripción tributaria ganada en el ámbito penal. (FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Delito fiscal y prescripción tributaria», *ob. cit.* pág. 73; «Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública», *QF* n.º 21, 1999, pág. 15; «Prescripción tributaria y delito fiscal», *ob. cit.* pág. 1.819).

<sup>92</sup> Entiende CHOCLÁN MONTALVO que el desvalor de resultado y la tipicidad «al menos en su sentido estricto de elemento del delito, es un concepto referido a la acción que debe verificarse al tiempo de su realización, no en momento posterior». (CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente

En su caso, extinguida la obligación tributaria, pero admitiendo la posibilidad de sancionar por delito fiscal, el único efecto que la prescripción tributaria podría desplegar sería la de considerar que la naturaleza reparadora que tendría la responsabilidad civil derivada del delito, quedaría, como consecuencia de la prescripción de la obligación tributaria, inexistente, siendo inexigible la misma <sup>93</sup>.

en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal», ob. cit., pág. 3; en el mismo sentido FALCÓN Y TELLA, R.: «Trascendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: el discutible criterio sentado por la STS 6 noviembre 2000», *QF*, n.º 22, 2000, pág. 7). Igualmente se mantiene que «no puede considerarse no producido el daño, puesto que, en el momento de realización del hecho sí existía deuda tributaria, y sí se menoscabó el patrimonio de la Hacienda pública, al eludir el cumplimiento. Existió, pues un perjuicio cierto, al margen de que, por el transcurso del tiempo, la ley tributaria establezca que resulta conveniente renunciar a la exigencia coactiva del cumplimiento de la deuda». (MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: «Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 6 de noviembre de 2000)», ob. cit. pág. 3).

<sup>93</sup> La determinación de la procedencia o no de la responsabilidad civil y la inclusión en la misma de la obligación de pagar a la Hacienda pública el importe de las cuotas defraudadas ha sido objeto de consideración en nuestra doctrina. La respuesta a este interrogante entronca de forma evidente con la propia concepción del delito fiscal. Así, quienes no ven en éste un tipo que protege un bien jurídico patrimonial, consideran la improcedencia de la responsabilidad civil. Sin embargo, la postura mayoritaria es la que entiende que este delito de resultado debe conllevar la responsabilidad civil que del mismo deriva. (APARICIO PÉREZ, A.: «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», en *IF* n.º 37, 2000, págs. 20 y 21). Admitida la existencia de responsabilidad civil derivada de delitos contra la Hacienda pública por el daño causado, a pesar de algunos pronunciamientos jurisprudenciales (SAP de Barcelona de 25 de julio de 1988), se ha planteado quién es el órgano encargado de determinar esa cuantía, previsiblemente a través de una liquidación. En este sentido SIMÓN ACOSTA ha manifestado su argumentada discrepancia con el hecho de permitir que esa labor sea realizada por los Tribunales, entendiendo que «la competencia del juez sobre la responsabilidad civil derivada del delito, no es necesaria». Entiende, con buen criterio, que «es un error confundir la determinación de la cuantía defraudada a efectos de determinar el tipo penal, con la liquidación de la deuda tributaria. La jurisdicción penal no efectúa, si hablamos con propiedad, una liquidación tributaria». (SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, ob. cit. págs. 116 y 120). (Vid. en este sentido, también, (FERNÁNDEZ OUBIÑA, A.: «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda pública», *CT* n.º 75, 1995, pág. 11 y ss). Por su parte, MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO entienden que la responsabilidad civil derivada del delito se rige por su propia lógica; depende de la posibilidad de perseguir el delito: «si éste ha prescrito, si se ha extinguido la posibilidad de exigir la responsabilidad por el delito, también decae la posibilidad de exigir la responsabilidad civil. Pero no a la inversa: de una supuesta no subsistencia de la responsabilidad civil no puede inferirse la extinción de la responsabilidad penal por prescripción». Aun asumiendo tal planteamiento, no compartimos las consecuencias que los citados autores extraen del mismo, puesto que entienden, sobre una concepción de la prescripción tributaria basada en la imposibilidad de la Administración de desarrollar actuaciones de comprobación y liquidación tendentes a la exigencia de la deuda dejando subsistente la obligación tributaria en sí misma, que «la prescripción tributaria no empece en absoluto la exigencia de la propia deuda por la vía de la responsabilidad civil. Ésta no requiere acto administrativo alguno de liquidación, sino que es el título judicial de la sentencia condenatoria el que permite el cobro de la deuda por vía de la ejecución de la sentencia». (MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: «Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 6 de noviembre de 2000)», ob. cit. pág. 4; «*El delito fiscal*», ob. cit. págs. 169 y 170). En nuestra opinión tal solución supondría desvirtuar el incontestable efecto extintivo de la prescripción sobre la obligación tributaria, el cual no sólo se proyecta en el ámbito administrativo, sino que tal extinción impide, por cualquier otra vía –y en mayor grado por vía de la responsabilidad civil puesto que la propia Administración tributaria renunció a la deuda y al propio daño–, el cobro de la deuda tributaria. En este sentido coincidimos con CÓRDOBA RODA quien entiende que la prescripción tributaria debe incidir en la inexigibilidad de la responsabilidad civil derivada del delito, «pues de entender que la prescripción por el transcurso de cuatro años no afecta al Derecho Penal, la conclusión a la que ello conduciría sería la de imponer una condena de responsabilidad civil que, en el trámite de ejecución de la correspondiente sentencia no podría, según las normas jurídico-tributarias, ser satisfecha por corresponderse a un ingreso indebido que, de producirse, originaría la obligación de devolución por parte de la Administración», (CÓRDOBA RODA, J.: «*El Estatuto del Contribuyente* y la prescripción de los delitos contra la Hacienda pública: un debate actual», ob. cit. pág. 45). Igualmente FALCÓN Y TELLA cree «*incompatible*» la exi-

Sin embargo esta postura supondría obviar el aspecto patrimonial del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública. Tales consideraciones reflejan la división doctrinal existente y las dificultades para ofrecer una solución jurídicamente irreprochable, ante lo cual consideramos que sería conveniente la regulación, *de lege ferenda*, en los supuestos de inicio del procedimiento penal por delito fiscal una vez extinguida la obligación tributaria, de una excusa absolutoria autónoma <sup>94</sup>

gencia y condena al pago de la deuda tributaria, en concepto de responsabilidad civil derivada de un delito fiscal, con la prescripción de la mencionada obligación tributaria. (FALCÓN Y TELLA, R.: «Trascendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: el discutible criterio sentado por la STS 6 noviembre 2000», ob. cit. pág. 6). Entiende un sector de la doctrina penal que «no se podría exigir responsabilidad civil (pago de la deuda fiscal más intereses) en un delito fiscal cuya tramitación se inició cumplido el cuarto año desde su comisión, por la simple razón de que tal deuda ha prescrito». (RODRÍGUEZ RAMOS, L.: «La prescripción del delito fiscal (perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal tributario)», ob. cit. pág. 3).

<sup>94</sup> No compartimos las opiniones de quienes consideran que la prescripción de la obligación tributaria es un supuesto incluido en el ámbito de la excusa absolutoria que regula el artículo 305.4 CP referida a la regularización de la situación tributaria por parte del sujeto pasivo, al entender, estos autores, que «en el ámbito tributario, *la prescripción de la obligación tributaria equivale al pago espontáneo fuera de plazo*». (SILVA SÁNCHEZ, MOLINS AMAT, MELERO MERINO: «El delito fiscal ante el Estatuto del contribuyente», ob. cit. pág. 82). Tampoco es de esa opinión el Tribunal Supremo que en su Sentencia de 6 de noviembre de 2000 argumenta que «tampoco cabría considerar la aplicación analógica de la excusa absolutoria de regularización tributaria, pues la aplicación de una norma por analogía requiere que concurra identidad de razón y es claro que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absolutoria de regularización tributaria –el favorecimiento o promoción del pago voluntario– no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente». (Fundamento de Derecho Séptimo *in fine*). Nuestra propuesta requiere de una previsión expresa de la prescripción de la obligación tributaria como excusa absolutoria del delito fiscal. Por su parte, MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO consideran como algo distinto la prescripción y la regularización. «La regularización exige un hacer por parte del deudor, mientras que la prescripción exige un "no hacer" por parte de la Administración. Las razones por las que la Administración renuncia a exigir la deuda más allá del plazo de cuatro años poco o nada tienen que ver con las que informan la regularización. En el caso de la regularización se le exige al deudor que pague o al menos que facilite el cobro de la deuda tributaria.(...) En el caso de la prescripción, en cambio, la extinción de la deuda tributaria se produce sin que el contribuyente tenga que hacer nada; razones de seguridad jurídica son las que conducen a tal situación». (MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: «Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 6 de noviembre de 2000)», ob. cit. pág. 5). En idéntico sentido se ha manifestado CÓRDOBA RODA quien considera que «la regularización a la que se refiere el artículo 305.4 tiene un contenido claramente distinto al del supuesto del transcurso cronológico de los 4 años». (CÓRDOBA RODA, J.: «*El Estatuto del Contribuyente* y la prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública: un debate actual», en *Revista Jurídica de Catalunya* n.º 4, 1999, pág. 41). Por el contrario CHOCLÁN MONTALVO considera, a pesar de las críticas, que la asimilación de la prescripción tributaria a la excusa absolutoria de regularización de la situación tributaria «es esencialmente correcta en cuanto ofrece como argumento el relativo a la falta de punibilidad de la conducta». (CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal», ob. cit. pág. 3; «Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material *versus* ideológica. Delito contable», ob. cit. pág. 40). En esta línea, FALCÓN Y TELLA entiende que «el fundamento de la excusa absolutoria, hoy recogida expresamente en el artículo 305.4 CP no consiste, a nuestro juicio en fomentar el pago, sino en evitar incoherencias y antinomias entre el Derecho penal y el ordenamiento tributario, y desde esta perspectiva, tan incoherente y desproporcionada resulta el hecho de que se imponga una pena en los supuestos de pago extemporáneo como en los supuestos de prescripción o más ampliamente de extinción de la obligación tributaria por cualquier otra causa. No es obstáculo a esta conclusión –continúa este autor– el hecho de que la prescripción no aparezca expresamente prevista en la norma penal como causa de exclusión del delito o de la pena, pues la exigencia de ley cierta y precisa se refiere sólo a las conminaciones de pena, y no a las condiciones negativas que impiden su aplicación, como sería la extinción de la obligación tributaria antes de iniciarse la acción penal». (FALCÓN Y TELLA, R.: «Trascendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: el discutible criterio sentado por la STS 6 noviembre 2000», ob. cit. pág. 8). Igualmente RODRÍGUEZ RAMOS aplica la analogía para establecer una similitud entre «la regularización de la deuda, también extintora de la responsabilidad penal y la prescripción de la deuda, en cuanto que ambos son modos de cancelar la obligación». (RODRÍGUEZ RAMOS, L.: «La prescripción del delito fiscal (perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal tributario)», ob. cit. pág. 3).

que se refiriera a la extinción por prescripción de la obligación tributaria, lo cual supondría, en último término, admitir que siendo la conducta típica, antijurídica y culpable, no es punible<sup>95</sup>.

Por otra parte, el inciso segundo del §171. 5 AO expresamente, y por remisión al inciso primero<sup>96</sup> establece que «las mismas reglas serán aplicables cuando antes de terminar el plazo de liquidación se comunique al obligado tributario la incoación del procedimiento penal en materia tributaria o del procedimiento para la imposición de una multa por una infracción administrativa tributaria». La remisión al inciso primero se refiere a la no terminación del plazo de liquidación mientras no sean firmes los actos de liquidación que se dicten en virtud, en nuestro caso, del procedimiento penal o procedimiento por infracción administrativa. El sentido de esta previsión es evitar que cuando se imponga una sanción por delito o infracción tributarias esté prescrito el derecho a liquidar de la Administración y por ende extinguida la obligación tributaria. Sin embargo el mecanismo jurídico utilizado para llevar a cabo tal intención no parece que sea el más adecuado jurídicamente, o al menos no en la extensión en que está regulado.

En el ordenamiento español este objetivo se ha conseguido de forma eficaz haciendo uso de la figura de la suspensión, o al menos así debería haberse hecho. El artículo 5.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el régimen sancionador tributario<sup>97</sup>, regula los efectos que sobre el procedimiento de liquidación supone la iniciación de un procedimiento por delito contra la Hacienda pública. Así expresamente establece que «la remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias. Asimismo esta circunstancia se considerará causa justificada de interrupción del cómputo del plazo de duración del respectivo procedimiento». La abstención de la Administración tributaria en la tramitación del procedimiento sancionador al remitir el expediente a los Tribunales en virtud del principio *non bis in idem*, ya se regulaba a nivel legal en el artículo 77.6 de la LGT, a pesar de que en este texto no se hace referencia alguna a la incidencia de tal circunstancia sobre el plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración.

<sup>95</sup> CHOCLÁN MONTALVO llega a la conclusión de que no cabe sancionar por delito fiscal en tales casos de obligación tributaria prescrita, pero da un paso más y considera que para evitar antinomias entre el ordenamiento jurídico tributario y el penal, no debe proseguirse la persecución penal del hecho. «Debe entenderse que decae también la acción penal». (CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal», ob. cit. pág. 3). Del mismo modo se ha afirmado en cierto sector de la doctrina penal que «no hay inconveniente en admitir, como fórmula técnica, que más bien se trata de una situación en la que la pena ya no es necesaria y el hecho pierde su punibilidad, no tratándose propiamente de una prescripción, en cualquier caso es una consecuencia de la secundariedad del Derecho penal tributario, accesorio por definición del Derecho administrativo tributario, regulador del núcleo delictivo...». (RODRÍGUEZ RAMOS, L.: «La prescripción del delito fiscal (perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal tributario)», ob. cit. pág. 3).

<sup>96</sup> El § 171.5 AO regula la suspensión del plazo de liquidación por razón del inicio de una investigación llevada a cabo por los órganos de investigación aduanera (*Steuerfahndung*) que no terminará mientras no sea firme, precisamente el acto de liquidación que se dicte en virtud de la misma. En verdad no es una suspensión sino una prórroga del plazo de liquidación con la finalidad de salvar la validez del acto de liquidación dictado una vez finalizado el normal plazo de liquidación.

<sup>97</sup> BOE de 12 de septiembre de 1998.

Son dos, pues, los ámbitos distintos en los que la remisión del asunto a los Tribunales penales genera ciertos efectos: afecta al plazo del procedimiento de liquidación y sancionador y a la prescripción del derecho de la Administración para liquidar e imponer sanciones. En primer lugar y, a pesar del artículo 5.3 del Real Decreto 1930/1998, la consecuencia que genera el traslado del tanto de culpa a los Tribunales no es la interrupción del procedimiento de liquidación y sancionador sino su suspensión, tal y como posteriormente se refiere el propio artículo 36 del mismo Real Decreto, cuando habla de «la suspensión del procedimiento a que se refiere el artículo 5 de este Real Decreto». Se trata de un ejemplo de la indiferencia con que el legislador utiliza los términos suspensión o interrupción, teniendo que considerar que en este caso el procedimiento de liquidación se suspende, tras la abstención, hasta que se dicte resolución firme, sobreseimiento, archivo de actuaciones o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Sin embargo el efecto que sobre la prescripción del derecho a liquidar supone la citada actuación no se ajusta a lo que en rigor debiera ser. La norma asigna el efecto de la interrupción de la misma; no obstante, creemos que no estamos en presencia de una verdadera causa de interrupción. La Administración tributaria en tales casos se ve imposibilitada *ex lege* en el ejercicio de su derecho a liquidar. Y ello porque a pesar de que la prescripción del derecho a liquidar y el procedimiento de liquidación son aspectos distintos, la Administración ejercita su potestad liquidadora a través de un procedimiento de tal forma que su suspensión supone la imposibilidad de llevar a cabo la liquidación, produciéndose el supuesto de hecho que da origen a una suspensión. La actuación de la Administración tendente a liquidar, iniciada en el momento de la comprobación, interrumpe la prescripción, pero en este caso la remisión del expediente a los Tribunales hace que el procedimiento permanezca dormido, pero activo, lo cual imposibilita el ejercicio del derecho a liquidar, suspendiendo la prescripción mientras permanezca suspendido el procedimiento <sup>98</sup>.

Si lo que quiere evitarse es sancionar por delito en un momento en que la obligación tributaria se hubiera extinguido por prescripción, ello no se consigue interrumpiendo la prescripción como dice el artículo 5.3 del citado Decreto, pues es posible que el procedimiento penal para imponer sanción se prolongue más de cuatro años y se sancione en un momento en que desde la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración, suspendido el procedimiento, han transcurrido más de cuatro años y se haya extinguido la obligación tributaria. Es por ello, que entendemos conveniente considerar, y ésta sería nuestra propuesta normativa *de lege ferenda* como causa de suspensión del cómputo de la prescripción en derecho español la remisión del expediente a la Jurisdicción penal para que sancione por delito tributario, hasta que concluya el procedimiento judicial penal, se produzca el sobreseimiento, el archivo de actuaciones o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

<sup>98</sup> DE MIGUEL CANUTO, E.: *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Tirant lo Blanc, colección financiero n.º 14, Valencia, 2000, pág. 46. En su opinión «lo que se produce es la suspensión del procedimiento y, simultáneamente y en consecuencia la suspensión del cómputo de la prescripción porque el ejercicio de la potestad queda paralizado y porque legalmente el procedimiento podrá y deberá ser continuado si el Tribunal penal se pronuncia en sentido absolutorio. En suma, debemos leer "suspensión" allí donde el artículo 5.3 del Real Decreto 1930/1998 habla de "interrupción"».

Consideramos adecuado plantear una última reflexión que esta cuestión nos suscita. Propugnando el efecto suspensivo de la prescripción del derecho a liquidar por la remisión al órgano judicial del expediente al considerar que existen indicios de delito fiscal, entendemos que esa solución se apoya en el deber que la norma reglamentaria establece en orden a la abstención en la continuación del procedimiento y al consiguiente efecto suspensivo sobre el mismo y sobre el plazo de prescripción. Sin embargo, sí quisiéramos plantear la posibilidad de considerar, como solución a algunos problemas prácticos, y sobre la base de la existencia de un procedimiento sancionador separado y autónomo, la posibilidad de que la remisión del expediente al órgano judicial o al Ministerio Fiscal para su evaluación como delito fiscal no afectara al procedimiento de liquidación, pudiendo continuar hasta la determinación de la cuota tributaria las actuaciones de comprobación e investigación. Sería en el ámbito del procedimiento sancionador en el que operaría, en virtud del principio *non bis in ídem*, la remisión del expediente a la Jurisdicción penal una vez apreciada en tal ámbito sancionador la existencia de culpabilidad y los indicios de criminalidad, suspendiendo ahora sí el procedimiento sancionador separado a resultados de la resolución que adopte la Jurisdicción competente. Se conseguiría así, que la deuda tributaria, elemento objetivo del tipo penal, quede expresamente determinada, evitando los problemas que la suspensión del procedimiento de liquidación y la posterior necesidad del Juez de recurrir a la pericia de la Administración para determinar la cuota tributaria, acarrea.

b') Prescripción del derecho a liquidar y prescripción de la acción para imponer sanciones.

La coordinación entre la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción de la acción para imponer sanciones administrativas apenas presenta problemas que puedan considerarse relevantes a los efectos del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Sin embargo el ordenamiento alemán incluye en la regulación de las dos causas de «suspensión» que hemos analizado en relación con los delitos fiscales, a las infracciones administrativas. Por nuestra parte, el ordenamiento español configura como un supuesto específico de prescripción, regulado en el artículo 64 c) LGT la acción para imponer sanciones administrativas.

Así el §171.7 AO establece que el plazo de liquidación no finaliza antes de que prescriba la acción para perseguir las infracciones tributarias. En este sentido, el § 384 AO ha previsto que «la acción para perseguir las infracciones administrativas tributarias a que se refieren los §§ 378 a 380 prescribe a los cinco años<sup>99</sup>». Para este tipo de infracciones administrativas, la *Abgabenordnung* no establece ninguna regulación específica relativa a la interrupción o suspensión del plazo de prescripción de tales infracciones tributarias por lo que debemos entender aplicables las disposiciones de la Ley de infracciones administrativas de 1987 (*Ordnungswidrigkeitengesetz OWiG*).

<sup>99</sup> Sin embargo existen plazos especiales de prescripción para la adquisición ilícita de derechos de devolución y reembolso de impuestos regulada en el § 383 AO. En tal caso el plazo para su persecución será de tres años, de acuerdo con el §31.2, nr.1 de la Ley de infracciones administrativas de 19 de febrero de 1987. (*OWiG, Ordnungswidrigkeitengesetz*).

En todo caso, y con independencia de la existencia de distintas causas de interrupción, lo cierto es que en la norma alemana se ha establecido una expresa previsión para evitar sancionar la infracción tributaria en un momento en que, en ausencia del §171.7 AO, se habría extinguido la obligación tributaria por prescripción del derecho a liquidar. Las mismas consideraciones realizadas al comentar esta regulación para el supuesto de delito fiscal son procedentes en este punto.

El ordenamiento jurídico español se ha enfrentado a estas cuestiones desde otro punto de vista, sobre todo, a la luz del artículo 34 LDGC que instauraba la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador. El artículo 64 LGT ha configurado como dos supuestos distintos de prescripción, el derecho a liquidar y la acción para imponer sanciones, con un distinto *dies a quo* cada uno de ellos<sup>100</sup>. Sin embargo, la regulación de las causas de interrupción de la prescripción de la acción para sancionar se produce de forma indiferenciada, siendo de aplicación la tradicional clasificación tripartita de las causas de interrupción a este supuesto particular de prescripción<sup>101</sup>.

La finalidad que persigue la normativa alemana al regular esta especie de coordinación entre los plazos de prescripción del derecho a liquidar y de la acción para sancionar ha sido la de establecer un mecanismo que impidiera la posibilidad de sancionar la infracción tributaria estando prescrita la obligación tributaria. Sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico tal posibilidad<sup>102</sup> queda, ciertamente, limitada por dos motivos: la aplicación de las mismas causas de interrupción de la prescripción del artículo 66 LGT que en el supuesto a) del artículo 64 LGT, y la actual regulación del procedimiento sancionador que supone una tramitación separada desde la entrada en vigor del artículo 34 LDGC.

Una de las más debatidas cuestiones, en este punto, ha sido la de la determinación de los actos que interrumpen el cómputo del plazo de prescripción para sancionar. Como hemos dicho el artículo 66. 1 LGT aplica las tres causas de interrupción que regula a los supuestos a), b) y c) de prescripción del artículo 64 LGT. En este sentido, se desprende, *de lege data*, que las mismas causas que interrumpen el plazo de prescripción del derecho a liquidar interrumpirían la prescripción para sancionar. «Ello tiene la ventaja de asegurar una cierta sincronía entre una y otra prescripción, evitando en parte los problemas que plantea, por ejemplo, la falta de coordinación de la prescripción de

<sup>100</sup> Como ha puesto de manifiesto FALCÓN Y TELLA en el caso de las sanciones que se liquidan conjuntamente con la cuota y que corresponden a infracciones graves, el *dies a quo* en ambos supuestos –prescripción del derecho a liquidar y prescripción de la acción para imponer sanciones– coincidirán, sobre todo en los tributos cuya gestión se organiza a través de un sistema de autoliquidaciones. Sin embargo no ocurrirá así, en el caso de infracciones simples, por ejemplo. (FALCÓN Y TELLA, R.: «La prescripción en materia tributaria», ob. cit. pág. 272).

<sup>101</sup> El artículo 66 establece en su encabezamiento que «Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: (...)», siendo de aplicación a este supuesto las tres causas recogidas en las letras a), b) y c) del artículo 66.1 LGT.

<sup>102</sup> SESMA SÁNCHEZ afirma que «sería absurdo, por lo demás, imponer una sanción respecto de una deuda tributaria prescrita». (SESMA SÁNCHEZ, B.: «Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario», en *TT* n.º 42, 1998, pág. 141). Evidentemente no hay ningún problema en considerar prescrita la acción para imponer sanciones, permaneciendo vivo el plazo para liquidar.

los delitos con la de la obligación tributaria. Pero presenta el inconveniente de que la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria está regulada en nuestro ordenamiento con una excesiva amplitud, incluyendo numerosos supuestos que, por aplicación de los principios penales, deberían carecer de virtualidad interruptiva en materia de infracciones <sup>103</sup>». La postura mayoritaria, apoyada en el propio tenor del artículo 66.1 LGT es considerar que la prescripción de la acción para imponer sanciones se interrumpe por los actos regulados en el mismo, y en particular las actuaciones de comprobación y de investigación, y ello aunque la Administración ignore la eventual existencia de tales infracciones. Sin embargo, tal solución nos hace cuestionarnos la novedosa tramitación separada del procedimiento sancionador con respecto del procedimiento de liquidación que propugna el artículo 34 LDGC.

En este sentido el artículo 20.2 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social <sup>104</sup>, prevé la modificación de la letra a) del artículo 66.1 LGT, donde se establece que «asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, **además de por las actuaciones mencionadas anteriormente**, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador», de donde parece clara la intención de nuestro legislador de aplicar íntegramente el artículo 66.1.a) LGT a la interrupción del plazo de prescripción para sancionar.

En contra de esta postura DE MIGUEL CANUTO rechaza de plano la tesis que considera que la prescripción de la infracción tributaria se interrumpe por las mismas causas que la prescripción de la obligación tributaria <sup>105</sup>. Sin embargo, un sector doctrinal ha entendido que esta opción –entender que sólo los actos que funcionalmente se insertan en el procedimiento sancionador pueden interrumpir el plazo de prescripción de las sanciones tributarias, quedando intacto mientras se desarrolla el procedimiento de liquidación– presenta serias objeciones. Fundamentalmente porque «lo cierto es que la presunta comisión de una infracción no puede ser detectada sino en el curso de previas actuaciones de comprobación e investigación, de ahí que el Real Decreto 1930/1998 haya establecido una conexión causal y temporal entre el desarrollo de éstas y la apertura de un eventual procedimiento sancionador (...), por lo que mientras la Administración comprueba no puede decirse que exista esa inactividad administrativa que provoca el transcurso de los plazos de prescripción por latencia de las situaciones jurídicas <sup>106</sup>».

<sup>103</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. págs. 274 y 275.

<sup>104</sup> BOE de 30 de diciembre de 2000.

<sup>105</sup> DE MIGUEL CANUTO, E.: *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit. pág. 21.

<sup>106</sup> CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO, JUAN LOZANO: «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (RD 1930/1998) II», ob. cit. pág. 18. En este sentido ARGILÉS GARCÉS DE MARCILLA, algo más crítico con la lógica solución que se mantiene, entiende que el Reglamento del procedimiento sancionador conecta el procedimiento de liquidación y el sancionador «ya que las presuntas infracciones tributarias sólo pueden detectarse durante un procedimiento de regularización, con lo que se podrá considerar que no existe inactividad de la Administración. Con lo que la actuación en el procedimiento de regularización tributaria interrumpiría el cómputo del plazo de prescripción a efectos sancionadores, lo que iría contra el principio de independencia y separación de procedimientos del artículo 34.1 LDGC». (ARGILÉS GARCÉS DE MARCILLA, J.L.: «Procedimiento sancionador tributario» (2.ª parte), ob. cit. pág. 167).

En cualquier caso, asumimos la necesidad de concretar y limitar la amplitud de la aplicación genérica de las causas de interrupción del artículo 66.1 LGT, puesto que admitiendo la evidente conexión, separada, entre los procedimientos de liquidación y sancionador en el caso de infracciones graves, lo cierto es que «las actuaciones que conducen a la comprobación o liquidación no pueden entenderse dirigidas a sancionar. (...) además, el resultado de las actuaciones de comprobación y liquidación no prejuzga la apertura del procedimiento sancionador<sup>107</sup>». La búsqueda de un equilibrio entre tales argumentaciones y la confirmación del propio tenor literal del precepto aconsejan mantener la aplicación de las actuaciones de la Administración del artículo 66.1.a) LGT como causas interruptivas de la prescripción de la acción para imponer sanciones, si bien ello es una muestra del deficiente intento que el artículo 34 LDGC propugnó, a la hora de regular la tramitación separada del procedimiento sancionador con respecto al procedimiento de liquidación. Quizá, y en atención al espíritu de tal separación en la tramitación de los citados procedimientos, sería conveniente *de lege ferenda*, precisar con mayor rigor las causas de interrupción de la prescripción de la acción para sancionar; y ello sobre la base del principio de independencia de procedimientos. En cualquier caso, la nueva regulación del artículo 66.1.a) LGT podría encontrar quiebras de constitucionalidad en relación con el principio de presunción de inocencia, que cuestionan la admisibilidad de la aplicación de las mismas causas de interrupción a ambos supuestos de prescripción.

En nuestra opinión la dudosa aplicación *de lege data* de las mismas causas de interrupción, no es un problema en sí misma, sino que las dificultades pueden derivar de la posibilidad, poco factible, de sancionar por infracción tributaria una vez prescrita la obligación tributaria, tal y como confirma la regulación que el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre y las modificaciones introducidas en el Reglamento General de Inspección de los Tributos han realizado del procedimiento sancionador<sup>108</sup>.

<sup>107</sup> DE MIGUEL CANUTO, E.: *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit. pág. 25.

<sup>108</sup> Es por ello, por lo que en nuestro ordenamiento no existe una previsión similar a la establecida por el §171.5 último inciso AO que perseguía, en último término, evitar que se sancionara por infracción tributaria una vez finalizado el plazo de liquidación, para lo cual el inicio del procedimiento sancionador «suspende», o mejor aún, prorroga el plazo de liquidación. La novedad introducida por el artículo 34 LDGC que consiste en la tramitación separada del expediente sancionador con respecto al expediente de liquidación, en el caso de infracciones graves, supone que la iniciación del procedimiento sancionador se produzca, como mantiene ARGILÉS «al terminar o terminado el procedimiento de regularización». (ARGILÉS GARCÉS DE MARCILLA, J.L.: «Procedimiento sancionador tributario» (1.ª parte), *GF* n.º 190, 2000, pág. 135.). Y ello, a pesar de que ni la Ley ni el Reglamento señalan plazo alguno para iniciar el procedimiento sancionador. Un apoyo normativo para precisar tal extremo sería el artículo 49.2 *in fine* RGIT que establece, en nuestra opinión, un plazo general de inicio del procedimiento sancionador, deduciéndose «una sucesión temporal entre el término de las actuaciones de comprobación e investigación y la extensión de la correspondiente acta, y el inicio del correspondiente expediente para sancionar las infracciones graves». De acuerdo con el precepto comentado, la Inspección goza del mismo tiempo para dictar el acto de liquidación que para ordenar el inicio del expediente sancionador por infracción grave, tal y como establece el artículo 49.2 RGIT; es decir de un mes desde la fecha del acta en el caso de que se hubiera prestado la conformidad a la misma, o un mes desde que termine el plazo para presentar alegaciones en el caso de actas de disconformidad (artículo 60.2 y 4 RGIT, a los que remite el artículo 49.2 RGIT). (CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO, JUAN LOZANO: «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario» I, *QF* n.º 20, 1998, pág. 19). En contra de esa interpretación se manifiesta ARGILÉS, para quien tal supuesto únicamente es de aplicación para el supuesto de que «el actuario considere que no procede sanción y así lo haga constar en el acta de regularización tributaria, concediendo al Inspector un plazo para abrir el expediente, plazo de carácter preclusivo». (ARGILÉS GARCÉS DE MARCILLA, J.L.: «Procedimiento sancionador tributario» (1.ª parte), ob. cit. pág. 135).

Sin ánimo de incidir sobre el momento en que se entiende iniciado el procedimiento sancionador, sí creemos oportuno subrayar el hecho de que la remisión por parte del Inspector actuario del expediente al órgano sancionador, y por tanto la iniciación del procedimiento sancionador, según el Real Decreto 1930/1998, no incide ni sobre el procedimiento de liquidación ni sobre la prescripción del derecho a liquidar.

Sería deseable la expresa regulación en el ordenamiento español de la remisión del expediente a los Tribunales penales como una verdadera causa de suspensión del derecho a liquidar y, obviamente, a imponer sanciones; suspensión que tendría lugar hasta el momento en que no estuviera imposibilitado el procedimiento de liquidación, es decir, hasta la resolución del Tribunal penal sobre el delito fiscal.

b) Incidencia de la prescripción del derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos sobre la prescripción del derecho a liquidar.

No pretendemos analizar la problemática específica que la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos genera, sino determinar qué incidencia pudiera tener la misma en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar. En este sentido, el punto de partida de la regulación alemana y nuestra propia normativa difieren.

El § 169.2 AO regula conjuntamente el plazo de prescripción para los impuestos y los reembolsos de impuestos, así como el derecho a la devolución de un impuesto indebidamente pagado. Esa configuración ha hecho que la prescripción tributaria, referida al plazo de liquidación, sea objeto de regulación conjunta en el ordenamiento alemán. Sin embargo, en nuestro ordenamiento éste se ha conformado como un supuesto autónomo susceptible de prescripción –y por ello distinto de la prescripción del derecho a liquidar, de la acción para exigir el pago del tributo y de la acción para imponer sanciones– regulado en el apartado d) del artículo 64 LGT.

El § 171.14 AO regula una cautela para los supuestos de solicitud de devoluciones de impuestos por impuestos pagados sin causa legítima <sup>109</sup>. En tales casos el plazo de liquidación del correspondiente impuesto no finaliza mientras no haya prescrito el plazo para el pago de la pretensión de devolución o reembolso del impuesto regulado en el § 228 AO. Esta norma posibilita que la Administración pueda reparar las liquidaciones siempre que no haya finalizado el plazo de prescripción para el pago de la correspondiente pretensión de devolución tributaria, planteada antes del fin del período de liquidación. Tales pretensiones de devolución o restitución se consideran créditos derivados de la obligación tributaria de acuerdo con el § 37 AO <sup>110</sup>, a los cuales se les aplica el § 228 AO sobre la prescripción del pago <sup>111</sup>.

<sup>109</sup> Este supuesto fue incorporado por Ley de 19-12-1985 (*Steuerbereinigungsgesetz*); (BGBl I, 1985, 2436), que entró en vigor el 1-1-1987.

<sup>110</sup> Según el § 37.3 AO «cuando indebidamente se pague o restituya un impuesto, el reembolso del impuesto..., la persona por cuya cuenta se haya hecho el pago tendrá derecho frente al receptor a la devolución de la cantidad pagada o restituida».

<sup>111</sup> § 228 AO: «los créditos derivados de la obligación tributaria están sujetos en cuanto a su pago a una prescripción especial. El plazo de prescripción será de cinco años».

En nuestra opinión es una forma de desincentivar la solicitud de devolución de impuestos en tanto que la misma permite que la Administración vuelva sobre la liquidación durante el plazo de prescripción del pago de la mencionada solicitud de devolución, pudiendo, en tal caso, dejar sin efecto la pretensión de devolución si efectivamente la Administración rectifica y liquida eficazmente de nuevo el tributo.

En nuestro derecho las pretensiones de devoluciones de ingresos indebidos son objeto de regulación separada como un supuesto autónomo e independiente de prescripción, tal y como establece el artículo 64 d) LGT: la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Este supuesto se estructura en base a un procedimiento de revisión en vía administrativa, regulado en el artículo 155 LGT y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre. Tal posibilidad está sometida al plazo general de prescripción de cuatro años del artículo 64 LGT, aplicándose las normas sobre cómputo e interrupción del plazo reguladas en la propia norma.

La existencia de un doble procedimiento regulado para la efectividad de la devolución, estructurado en dos fases: un procedimiento para obtener el reconocimiento de la devolución y el derecho a la ejecución de la devolución misma, la cual presupone el previo reconocimiento, no permite, en nuestra opinión mantener la consideración de dos plazos de prescripción distintos en base a las dos fases en que se desarrolla el procedimiento de devolución de ingresos indebidos –reconocimiento y pago<sup>112</sup>.

En este sentido, hay que tener presente que el reconocimiento del ingreso indebido se llevará a cabo en función del modo en que se haya producido el ingreso indebido. Así, si éste fue consecuencia de una liquidación administrativa procederá la impugnación de ese acto administrativo no ajustado a derecho, mediante la interposición del recurso correspondiente, interrumpiendo además por la vía del artículo 66.1.a) LGT la prescripción del derecho a liquidar. El problema puede venir por la existencia de breves plazos preclusivos para impugnar el acto que ha dado lugar al ingreso indebido, incidencia esta que puede quedar salvada ante la posibilidad de acudir, como ha mantenido FALCÓN Y TELLA, al derecho constitucionalmente reconocido de petición<sup>113</sup>.

Únicamente cuando los actos administrativos que motivaron los ingresos indebidos tengan firmeza material por haber transcurrido su plazo de prescripción éstos no podrán ser objeto de devolución. Así lo ha previsto la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990, regulador del procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos. Sin embargo tal eventualidad ha sido matizada admitiéndose la posibilidad de acudir a los recursos especiales de revisión de los artículos 153 y 154 LGT, así como al recurso extraordinario de revisión. Es por ello,

<sup>112</sup> Hay que entender que se trata de un único plazo de prescripción para la devolución de ingresos indebidos, cuyo reconocimiento supone la interrupción del mismo, debiendo volver a iniciarse el plazo de prescripción, ahora para su pago, desde la notificación formal del acto de reconocimiento del derecho a la devolución, sin que se pueda considerar como un plazo de prescripción distinto. (GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Instituto de Estudios Fiscales/ Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 272).

<sup>113</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. pág. 228.

por lo que consideramos que la existencia de una liquidación provisional firme, desde un punto de vista formal por no haber sido impugnada en el plazo previsto, de la cual deriva un ingreso indebido, «no puede constituir un obstáculo para el ejercicio del derecho a la devolución en tanto éste no haya prescrito <sup>114</sup>».

En los casos en los que el ingreso indebido se produzca sin la previa existencia de una previa liquidación de la Administración, el reconocimiento ha de realizarse a través de un procedimiento específico. En este sentido se ha previsto en el artículo 8.2 de la norma analizada una previsión en el sentido de regular una cautela, en el caso de solicitud de devolución de ingreso indebido que deriva de una autoliquidación, al establecer que «la solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el derecho a la devolución del ingreso indebido». Se ha tratado, en este caso, de mantener abierta la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos mientras el plazo de prescripción del derecho a liquidar se mantenga vivo. Sin embargo, «la revisión de las autoliquidaciones, cuando han dado lugar a un ingreso indebido, es posible mientras no haya prescrito el derecho a la devolución, aunque haya prescrito la obligación tributaria, y hay que tener en cuenta que determinadas causas de interrupción de aquella prescripción –como la presentación de una solicitud de devolución– no operan respecto a ésta <sup>115</sup>».

La aplicación del mecanismo previsto en el artículo 8.2 del Real Decreto 1163/1990 ha llevado a MARTÍN CÁCERES a considerar que «el reconocimiento de que un ingreso es indebido es consecuencia de una determinada actividad administrativa de liquidación. Por tanto, la reclamación de ingresos indebidos, si bien no tiene por finalidad la liquidación de la deuda –requisito que en puridad es exigible a la actuación administrativa interruptiva– provoca objetivamente, al igual que la interposición de reclamaciones y recursos, una actividad administrativa de liquidación que rompe el silencio de la relación jurídico-tributaria. Por todo ello, estimamos que el ejercicio del derecho al reconocimiento del carácter indebido del ingreso interrumpe el plazo de prescripción de la facultad liquidadora <sup>116</sup>».

Ello nos permite introducirnos, brevemente, en las causas de interrupción de la prescripción del derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos. A pesar de que tanto este como el plazo de prescripción del derecho a liquidar son iguales –cuatro años– la existencia de diversas causas de interrupción de los mismos provoca una falta de coordinación que, sin embargo, no plantea problemas que afecten a la prescripción del derecho a liquidar.

<sup>114</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. pág. 239.

<sup>115</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit. pág. 236.

<sup>116</sup> MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit. pág. 184.

El artículo 66.2 LGT establece como causa de interrupción de este supuesto de prescripción, «cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de Administración en que se reconozca su existencia <sup>117</sup>». La independencia de procedimientos y la consiguiente aplicación particularizada de las causas de interrupción, tal y como plasmó la STS de 17 de enero de 1975, no ha impedido que la doctrina plantee supuestos en que, por ejemplo, el ejercicio del derecho a la devolución lleva a interrumpir la prescripción de las facultades liquidadoras <sup>118</sup>. En cualquier caso podemos convenir en señalar que los actos interruptivos del plazo de prescripción del derecho a liquidar no afectan a la prescripción del derecho a la devolución de los ingresos indebidos. Sin embargo, sí es posible, como hemos señalado, que ciertas actuaciones en el ámbito del procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos, como la impugnación de una liquidación administrativa o el reconocimiento del carácter indebido de un ingreso por aplicación del artículo 8.2 y 3 del Real Decreto 1163/1990 donde se establece expresamente que la resolución que dicte la Administración, en tales supuestos, tendrá el carácter de liquidación provisional, tengan incidencia en el plazo de prescripción del derecho a liquidar interrumpiendo su cómputo. En definitiva, no hay problema en que prescrito el derecho a liquidar y devenido firme el acto de liquidación, pueda solicitarse la devolución de ingresos indebidos, estando vivo su propio plazo de prescripción del artículo 64 d) LGT, utilizando los mecanismos jurídicos de revisión regulados en la Ley General Tributaria.

c) Prescripción del derecho a liquidar y la rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos.

La rectificación de errores manifiestos o materiales ha sido objeto de distinta consideración en el ordenamiento alemán y en el español. Y ello porque la Ordenanza tributaria alemana ha considerado expresamente de aplicación a los supuestos de rectificación de errores manifiestos el plazo de prescripción del derecho a liquidar previsto con carácter general para los créditos tributarios que derivan de las obligaciones tributarias. Sin embargo, el artículo 156 LGT ha regulado autónomamente este supuesto en forma de procedimiento especial de revisión, sometiendo esta posibilidad de rectificación a un plazo de cinco años. En principio la regulación de la rectificación de errores materiales o aritméticos no supone ninguna incidencia, en nuestro ordenamiento, sobre la prescripción del derecho a liquidar, si bien hay que considerar que la rectificación de tales errores afecta de forma evidente a un acto de liquidación, lo cual obliga a considerar la necesidad de su coordinación para evitar la disfuncionalidad de este mecanismo.

En el §171.2 AO se regula la suspensión del cómputo de la prescripción por incorrecciones o errores manifiestos: «Si al dictarse un acto de liquidación se hubiera cometido un error manifiesto, el plazo de liquidación no terminará en cuanto a la parte afectada por el error, antes de que

<sup>117</sup> El artículo 3.2 del Real Decreto 1163/1990 establece en relación con el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos que, «se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del obligado tributario, o de sus herederos o causahabientes, dirigido a la obtención de la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia».

<sup>118</sup> Vid. el ejemplo que plantea GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Instituto de Estudios Fiscales/ Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 280.

transcurra un año desde la notificación de dicho acto». El punto de partida es la consideración, como manifestación del principio de seguridad jurídica, de que la rectificación de los errores sólo es posible dentro del plazo de liquidación, de acuerdo con el §169.1.2 AO <sup>119</sup>. Sin embargo, dada la posibilidad de que un acto de liquidación, que contenga errores manifiestos, se dicte al final del plazo de liquidación, resulta conveniente abrir la posibilidad de subsanar tales defectos una vez ya concluido el normal devenir del plazo de liquidación, en el período de un año desde la notificación de dicho acto incorrecto. Lo que, en definitiva, persigue el legislador es posibilitar, en un plazo mínimo de un año, que la Administración pueda rectificar los errores materiales derivados de una liquidación.

El complemento necesario de esta norma «suspensiva» de la prescripción se encuentra en el §129 AO <sup>120</sup> que regula los errores manifiestos en la emanación de un acto administrativo. Podemos definir tales errores como «errores escritos o de cálculo u otros similares errores manifiestos, que deben considerarse como todo tipo de errores mecánicos del mismo tipo de los escritos o aritméticos <sup>121</sup>».

En este sentido observamos que el ordenamiento español no ha optado por esa solución, dado que la rectificación de errores materiales o de hecho de nuestro Derecho, a la que podemos equiparar la «*offenbarer Unrichtigkeit nach §129 AO*», es regulada en un artículo autónomo dentro de la Sección 1.ª (Procedimientos especiales de revisión) del Capítulo VIII (Revisión de actos en vía administrativa), del Título III (Gestión tributaria) de la Ley General Tributaria, al margen de la regulación de la prescripción. Así el artículo 156 LGT establece que «la Administración rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieran transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación».

Una de las cuestiones más controvertidas en este punto ha sido la de la verdadera naturaleza jurídica del plazo de cinco años regulado en el artículo 156 LGT para la rectificación de errores de hecho o materiales y aritméticos, pues «aunque el sentido de la limitación temporal del artículo 156 LGT deba conectarse con el plazo de prescripción del tributo, no se formula como tal, susceptible de interrupción, sino que es un plazo de caducidad procesal que vence indudablemente a los cinco años de dictado el acto <sup>122</sup>».

<sup>119</sup> Recordemos que ese precepto determinaba la aplicación de la norma reguladora del plazo de prescripción a la rectificación del error manifiesto de conformidad con el §129 AO.

<sup>120</sup> Según el §129 AO: «La autoridad financiera podrá rectificar en todo momento los errores de escritura, aritméticos y demás errores manifiestos que se hayan producido en la emanación de un acto administrativo. Deberá procederse a la rectificación cuando haya un interés legítimo de la persona afectada. La autoridad financiera podrá pedir la exhibición del escrito que haya de ser rectificado».

<sup>121</sup> VON WEDELSTÄDT, A.: «Die Berichtigung von Steuerbescheiden wegen offenbarer Unrichtigkeiten nach §129 AO», en *Der Betrieb*, 1985, pág. 1.761.

<sup>122</sup> STSJ Cataluña 24 de mayo de 1990. Sin embargo ésta no es una opinión unánime en nuestra jurisprudencia. En este sentido, en contra de este pronunciamiento y a favor de la consideración de este plazo como de prescripción ya se manifestó el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de noviembre de 1981.

La reducción del plazo de prescripción de cinco a cuatro años por la aprobación de la Ley de derechos y garantías del contribuyente 1/1998 de 26 de febrero –artículo 24– no ha supuesto ninguna incidencia en el plazo regulado en el artículo 156 LGT, lo cual ha sido argumento suficiente para algunos para destacar la evidente distinta naturaleza jurídica de este plazo frente al plazo de prescripción del derecho a liquidar. Ello ha motivado que se plantee la consideración del plazo mencionado como un ejemplo de caducidad.

Sin embargo, la falta de coordinación entre el plazo de prescripción del artículo 64 a) LGT y el plazo para rectificar los errores de hecho pudiera determinar un conflicto en aquellos supuestos en que transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar –y adquiriendo el acto de liquidación firmeza material–, se descubren errores materiales o de hecho, dentro del plazo quinquenal para su rectificación. No compartimos la apreciación de LÓPEZ ESPADAFOR quien entiende que «podrá producirse la rectificación de los errores de hecho de los actos administrativos tributarios aunque éstos hayan alcanzado firmeza, eso sí, dentro de un límite de cinco años desde que se dictó el acto que se rectifica <sup>123</sup>». Estamos plenamente de acuerdo, sin embargo, con la opinión manifestada por BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH quienes afirman que «no son rectificables los errores descubiertos tras el plazo de prescripción o los que afecten a actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme (artículo 158 LGT) <sup>124</sup>». A la inversa pudiera ocurrir que transcurridos los cinco años del artículo 156 LGT, no se puedan rectificar errores de hecho o aritméticos a pesar de que, por haber sido interrumpida la prescripción, no se haya producido la extinción de la obligación tributaria.

Del plazo regulado en el artículo 156 LGT debe predicarse su naturaleza prescriptiva y su necesaria e ineludible conexión con la prescripción del derecho a liquidar. Resulta sorprendente que nuestro legislador haya dejado pasar la oportunidad de confirmar esa coordinación al regular en la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes la reducción del plazo de prescripción del artículo 64 LGT a cuatro años, sin modificar correlativamente el plazo de la rectificación de errores materiales o de hecho. En opinión de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ «puede pensarse que la LDGC ha olvidado, simplemente, modificar el artículo 156 LGT, sin que ello obedezca a un deseo consciente de establecer dos plazos diferenciados <sup>125</sup>».

Es por ello, por lo que consideramos que en nuestro ordenamiento parecería aconsejable equiparar los mencionados plazos, con el objeto de dar mayor sencillez y ofrecer mayor seguridad jurídica. En este sentido nuestra propuesta *de lege ferenda* supondría admitir la rectificación de errores materiales o de hecho **«siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar del artículo 64 a) LGT»**.

<sup>123</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La rectificación de los errores de hecho de la Administración tributaria», *Impuestos* n.º 1, 1993, pág. 98. En similares términos PÉREZ ROYO entiende que «el plazo es de cinco años, que deben ser entendidos como un plazo preclusivo no susceptible de interrupción como sucede, en cambio, en el plazo de prescripción». (PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 9.ª edición, 1999, pág. 325).

<sup>124</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J./ SOLER ROCH, M.ª T.: *Materiales de Derecho Financiero*. 2.ª edición, Librería Compás, Alicante, 1998, pág. 429.

<sup>125</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La rectificación de errores de hecho o materiales y aritméticos en nuestra reciente jurisprudencia», *QF* n.º 12, 2000, pág. 22.

### III. CONCLUSIÓN FINAL

El adecuado entendimiento de las instituciones suspensiva e interruptiva de la prescripción tributaria sugiere incorporar ciertas causas de suspensión a nuestra Ley General Tributaria, así como revisar el ámbito de significación de las actuales causas de interrupción. Consecuencia de todo ello, y como concreción de lo ya expuesto, proponemos que:

- La interposición de recursos en vía judicial contra actos de la Administración tributaria se conforme como un supuesto de suspensión del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, con la intención de que la demora de los Tribunales de Justicia no revierta en perjuicio de la propia Administración;
- Los litigios promovidos contra actos o hechos que conforman el hecho imponible, una vez finalizado el plazo de presentación de las declaraciones, e iniciado el cómputo del plazo de prescripción, deberían configurarse como causas de suspensión de la prescripción del derecho a liquidar;
- Únicamente cuando las causas de suspensión de los procedimientos tributarios, señaladamente en el caso del procedimiento inspector, impidan de forma absoluta la actuación liquidadora de la Administración, debería desprenderse un correlativo efecto suspensivo del plazo de prescripción del derecho a liquidar;
- La remisión del expediente a la Jurisdicción penal ante la presencia de indicios de delito fiscal debe suponer la suspensión de la prescripción del derecho a liquidar a resultas de la terminación del proceso penal.