

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE ACTOS NULOS Y ANULABLES

(Comentario a la STS de 19 de abril de 2006, Sala de lo
Contencioso-Administrativo, rec. núm. 58/2004) *

HUGO LÓPEZ LÓPEZ

*Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid*

RAMÓN MARTÍNEZ CABALLERO

*Becario de Investigación MEC
Universidad Carlos III de Madrid*

Extracto:

PRESCRIPCIÓN del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier actuación administrativa. Actos nulos y anulables. Se declara como doctrina legal que la anulación de una liquidación tributaria por una causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económico-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos.

Palabras clave: prescripción, interrupción y actos nulos y anulables.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 284, noviembre 2006 o en *Normacef Fiscal* (NFJ023423).

Sumario

1. *Iter* procesal de los hechos enjuiciados en la sentencia.
2. Problemas jurídicos planteados.
3. Comentario crítico.
 - 3.1. Aspectos generales en torno a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
 - 3.2. Nulidad de los actos administrativos y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
 - 3.3. Los efectos de un acto dictado por órgano incompetente.
 - 3.4. La interrupción de la prescripción por otros actos: interposición de reclamaciones y resoluciones administrativas.
4. Conclusiones.

Problemas de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en procedimientos en los que se declara la nulidad de actos administrativos de liquidación.

1. ITER PROCESAL DE LOS HECHOS ENJUICIADOS EN LA SENTENCIA

Con fecha 30 de abril de 1997, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia dictó resolución relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 1991, en la que estimó la reclamación presentada por los actores y anuló la liquidación impugnada, dictada el 7 de junio de 1993, por considerar que había sido practicada por órgano incompetente por razón de la materia. Posteriormente, con fecha 12 de enero de 1999, la Inspección Provincial de la Delegación en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria inició las actuaciones como resultado de las cuales fue incoada el acta de la que derivó la liquidación practicada en el Acuerdo del Inspector-Jefe de 15 de octubre de 1999. Contra dicho Acuerdo se interpuso por la parte actora la reclamación correspondiente al considerar, por lo que a nosotros interesa, que había transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Tal pretensión fue desestimada en la Resolución del TEAR de Valencia de 30 de septiembre de 2002, contra la que se interpuso el correspondiente recurso contencioso-administrativo que fue resuelto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunidad Valenciana de 22 de abril de 2004. El TSJ de la Comunidad Valenciana vino a apreciar la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en el fundamento de derecho 3.º de la sentencia citada, al entender que, desde que finalizó el plazo reglamentario para presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 1991 hasta el día 12 de enero de 1999 en que se notifica el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, había transcurrido en exceso el plazo de prescripción de cuatro años vigente a partir del 1 de enero de 1999, sin que la liquidación tributaria anulada ni las actuaciones que dieron lugar a la resolución estimatoria de dicha anulabilidad ante el TEAR de 30 de abril de 1997, posean eficacia interruptiva de la prescripción.

El 19 de abril de 2006 se falla en la Sentencia del Tribunal Supremo (STS), objeto de este comentario, el recurso de casación en interés de ley, mediante el que se impugnaba la STSJ de la

Comunidad Valenciana a que nos acabamos de referir. En esta sentencia el TS afirma que la primitiva acción administrativa, dirigida a la liquidación del hecho imponible, posteriormente anulada, configura el hecho interruptivo de la prescripción en los términos previstos en la Ley General Tributaria (LGT). Y ello porque, para el TS no se puede asumir la doctrina afirmada en la STSJ de la Comunidad Valenciana, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad o por razón de nulidad. Puesto que, de la regulación de la prescripción se desprende que lo verdaderamente trascendente, a efectos de su interrupción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable.

2. PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS

De los hechos planteados, varios son los problemas que a nuestro juicio se suscitan, algunos de ellos resueltos y analizados en parte por la sentencia y, otros, sobre los cuales el Tribunal no se pronuncia.

El primer y único problema que se plantea en el pronunciamiento del TS es el de determinar si un acto viciado de anulabilidad finalmente anulado puede tener virtualidad interruptiva de la prescripción en el sentido del artículo 68.1 a) de la LGT. La controversia surge por la discrepancia de criterios jurisprudenciales en este sentido. A juicio del TS, a diferencia del acto nulo, el acto anulable es un acto existente y como tal interrumpe la prescripción, porque manifiesta una intención de la Administración, aunque incorrecta en las formas, de liquidar el crédito tributario rompiendo el presupuesto de inercia o falta de acción en la relación jurídica. Entiende así el TS que los actos anulados producen efectos jurídicos. Frente a esta postura, el TSJ de la Comunidad Valenciana se ha pronunciado en el sentido de negar efectos interruptivos de la prescripción a los actos inválidos, ya sean nulos de pleno derecho o anulados, pues esos actos son ineficaces precisamente por su invalidez y no pueden producir efecto alguno, ni siquiera el de interrumpir la prescripción.

Relacionado con esta cuestión, como se ha señalado en la exposición de los hechos, el motivo por el que el TEAR de Valencia anuló la liquidación impugnada fue considerar que había sido practicada por un órgano incompetente para ello. Pues bien, teniendo en cuenta que, a tenor del actual artículo 217.1 b) de la LGT, uno de los motivos de nulidad de pleno derecho es que los actos *hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio*, cabría plantearse en qué medida nos hallamos ante un supuesto de nulidad, con las consiguientes consecuencias respecto a la interrupción de la prescripción que nos ocupa.

Por otro lado, ha de tenerse en cuenta que, en el transcurso de todo el procedimiento, no solo encontramos una liquidación administrativa que es anulada posteriormente. En efecto, aunque la sentencia se centra exclusivamente en esta cuestión, lo cierto es que se han sucedido diversos actos y actuaciones por parte de la Administración y de los particulares que interesa poner de relieve. Nos referimos, concretamente, a la interposición de la reclamación correspondiente por parte del particular, a la tramitación del procedimiento económico-administrativo en el que han participado el deu-

dor-reclamante y la Administración recurrida y a la ulterior resolución del TEAR anulando la liquidación, que deben ser estudiados para determinar en qué medida pueden suponer la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar en el sentido del artículo 68.1 b) o c) de la LGT. La cuestión radica en interpretar estas normas con el rigor lógico que debe presidir dicha tarea y dentro de los límites en los que la misma se enmarca: en relación con la letra b), porque de una lectura inicial de la ley parece desprenderse que son actos interruptivos de la prescripción también los procedentes del deudor que reclama contra un acto administrativo oponiéndose a las pretensiones de la Hacienda («interposición de reclamaciones y recursos de cualquier clase») y como se plantea Díez-Picazo, ¿cómo puede pensarse que este silencio y esta inactividad los rompe precisamente una reclamación o un recurso del particular favorecido con la prescripción? Y, en lo referido al hecho interruptivo de la letra c) del meritado precepto, porque la impresión inicial lleva a considerar que lo más opuesto al reconocimiento de la deuda resulta, precisamente, la interposición de un recurso.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. Aspectos generales en torno a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Como es sabido, la prescripción es una institución del derecho de obligaciones cuya consecuencia es la extinción de la obligación, en nuestro caso, tributaria. La particularidad de la prescripción respecto de otras formas de extinción –como la más habitual, que es el pago– radica en su independencia de la voluntad de las partes, dado que su efecto extintivo ocurre por el mero transcurso del tiempo fijado por la ley en el que se verifique un silencio continuado en la relación jurídico-tributaria. Así lo ha puesto de manifiesto el TS en su Sentencia de 27 de septiembre de 2002, en la que realiza un pormenorizado estudio de este instituto jurídico y señala que «la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria (...) significa que la Hacienda Pública (...) (es titular) de un derecho subjetivo que, sin embargo, se extingue como consecuencia de su no ejercicio durante el plazo de cuatro años, transcurridos los cuales tales derechos caen, desaparecen; y ese plazo de cuatro años puede ser objeto de interrupciones y reanudaciones para su cómputo final». Partiendo, por tanto, de la existencia de un derecho subjetivo ejercitable, dos son los requisitos exigidos para constatar la prescripción del crédito tributario: transcurso del tiempo fijado por ley y falta de ejercicio o inercia del acreedor y deudor sobre la obligación. La concurrencia de ambos determina que la obligación tributaria se extingue *ope legis*, esto es, de forma automática sin necesidad de previa alegación por las partes.

La prescripción tributaria respondería, en palabras de los profesores FERREIRO y CALVO ORTEGA, a los mismos fundamentos y principios que la prescripción civil, que no es otro que garantizar la seguridad jurídica (que justifica que las relaciones jurídicas no se mantengan permanentemente abiertas cuando los interesados no realizan su contenido) frente a la justicia que exige el cumplimiento de la obligación,

y con la que *in nature* se encuentra en permanente tensión¹. Por ello, su regulación en la LGT (arts. 66 a 70) sigue básicamente los mismos esquemas normativos que se aplican en Derecho común y que contemplan el efecto extintivo de la obligación por la ausencia de actividad durante un período de tiempo. En concreto, los artículos 1.930 y siguientes del Código Civil (CC) disponen que los derechos y acciones se extinguen por el transcurso del tiempo, mientras que en el ámbito tributario el artículo 66 de la LGT establece que prescribirá a los cuatro años, entre otros y por lo que aquí interesa, *el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*.

Ahora bien, que el legislador tributario se haya inspirado en el régimen civil de la prescripción no es óbice para que los artículos 66 a 70 de la LGT maticen considerablemente aquel esquema normativo general a efectos de considerar las particularidades de la relación crediticia jurídico-tributaria. En efecto, como ha señalado FALCÓN el principio de indisponibilidad o inderogabilidad de la obligación tributaria, consecuencia del carácter público del interés tutelado, dota a la prescripción tributaria de un fundamento exclusivamente objetivo basado en la seguridad jurídica (lo que excluye que el silencio de la Administración pueda interpretarse como una renuncia a hacer efectivo el crédito tributario) y en el respeto a la capacidad contributiva, que postula el gravamen de la capacidad actual². Ello ha llevado a la doctrina a considerar que el mecanismo regulado en estos preceptos difiere de la prescripción extintiva de régimen común, en la medida en que aquella naturaleza indisponible del crédito tributario trae como consecuencia la aplicación por la Administración tributaria de oficio de la prescripción (art. 67 de la LGT). Esto significa el reconocimiento por ley de la extinción automática de la obligación tributaria prescrita, y sin posibilidad de renuncia, lo que debe reputarse como una alteración radical del régimen civil en el que el deudor puede renunciar a la prescripción cumpliendo con lo debido (art. 1.935 del CC).

La aplicación de oficio unido al hecho de que, como ha señalado un sector de la doctrina, la LGT arrastre un error de orden técnico al referirse a la *potestad* de la administración para determinar la deuda como *derecho*, que en sí misma es imprescriptible, mantiene vigente la tradicional discusión doctrinal sobre la verdadera naturaleza de los plazos del artículo 66 de la LGT. Que no se trata de la prescripción extintiva del Derecho Civil es admitido unánimemente, pero las discrepancias surgen sobre su consideración como una prescripción *sui generis* adaptada a las particularidades jurídico-públicas del Derecho Tributario o si, en cambio, debiera considerarse como un plazo de caducidad al ser esta una figura tradicionalmente reservada en la Teoría General del Derecho para las potestades y aplicable *ex officio*. Esta última opinión era la mantenida, entre otros, por N. AMORÓS, GONZÁLEZ SÁNCHEZ y el profesor SAINZ de BUJANDA quien concluía que «por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerlo, un poder-deber, en el ejercicio de sus funciones (potestad liquidadora) que no puede prescribir pero sí caducar»³. Otros autores, por su parte, mantienen una posición intermedia como el

¹ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan [1968]: «La extinción de la obligación tributaria». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 77, septiembre-octubre, pág. 1.061; CALVO ORTEGA, Rafael [2004]: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. 8.ª ed. Navarra. Civitas, pág. 226.

² FALCÓN Y TELLA, Ramón [1992]: *La prescripción en materia tributaria*. Madrid. La Ley, págs. 68 a 70.

³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando [1986]: *Lecciones de Derecho Financiero*. 4.ª ed. Madrid. Universidad Complutense, pág. 262. AMORÓS RICA, Narciso [1967]: «La Ley General Tributaria (arts. 1.º a 89)». Madrid. *EDF*, págs. 743-746. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel [2004]: «Capítulo VIII. La extinción de la obligación tributaria». En CALVO ORTEGA, R. (Dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.): *La Nueva Ley General Tributaria*. Madrid. Thomson-Civitas, pág. 668.

profesor ESCRIBANO quien afirma que «no nos encontramos ante un caso de prescripción o caducidad, sino simplemente ante un instituto jurídico-tributario que teniendo características heterogéneas, según los parámetros civilísticos, condiciona el ejercicio de facultades y derechos al paso del tiempo»⁴. Igualmente, GÉNOVA GALVÁN mantiene que «en su configuración jurídico-positiva, se nos presenta como un híbrido entre la prescripción y la caducidad, determinando una influencia del tiempo sobre la vida de las relaciones jurídico-tributarias»⁵.

No comparte estas posturas el profesor FERREIRO. Parte, como estos autores, de la dificultad de discernir, en ocasiones, entre prescripción y caducidad, pues ambas se refieren a la pérdida de una utilidad por el transcurso del tiempo; pero asocia aquella a la pérdida de un derecho, mientras que la caducidad significa la pérdida de un acto determinado en ejercicio de ese derecho. De tal forma que «la Ley (se refiere al art. 66 de la LGT ex art. 64 de la LGT 1963) habla del derecho de la Administración a liquidar, no del acto de liquidación. Este derecho se puede ejercitar no solo con el acto de liquidación *strictu sensu*, sino también mediante las oportunas diligencias tendentes al reconocimiento, aseguramiento, comprobación, etc.»⁶. Por su parte, MARTÍN CÁCERES defiende que los plazos de la LGT son de prescripción pero adaptada a la específica configuración de la obligación tributaria⁷. Finalmente, el profesor FALCÓN hace hincapié en que lo verdaderamente relevante no es dotar al instituto jurídico de un contenido propiamente civilista o tributarista, sino constatar que la LGT vendría a regular «múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo», y que la consideración de los plazos citados como de prescripción lo son por disposición expresa del legislador quien, además, ha previsto su interrupción en el artículo 66 de la LGT (hoy 68)⁸.

En nuestra opinión, el plazo previsto en el artículo 66 de la LGT es de prescripción, en tanto en cuanto es posible defender desde una perspectiva dogmática y abstracta la existencia de diferencias ontológicas entre el *derecho de crédito* a que en realidad se refiere el precepto, y las *potestades de liquidar* que constituyen un elenco de potestades reconocidas a la Administración que tienen una finalidad meramente instrumental de la función liquidadora, en tanto el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación debe incorporarse necesariamente a una liquidación tributaria para producir efectos jurídicos. La regulación legal de estas potestades no se localiza en los artículos 66 a 70 de la LGT, sino en el Capítulo III del Título III de la LGT y queda sometida, pues, a verdaderos plazos de caducidad: en efecto, los procedimientos de gestión e inspección iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para los obligados tributarios caducan a los seis meses desde su comienzo sin haberse notificado resolución expresa (apdos. 3 y 4 del art. 104

⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco [1976]: «Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos». *Crónica Tributaria*, 19/1976, pág. 186.

⁵ GÉNOVA GALVÁN, Alberto [1988]: «La prescripción tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero (REDF)*. Civitas, n.º 57 (enero-marzo), pág. 38. Idéntica posición es la mantenida, entre otros, por, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto [1988]: «Apuntes sobre la prescripción tributaria». *REDF*. Civitas, n.º 57 (enero-marzo), págs. 12 a 19; VEGA HERRERO, Manuela [1990]: *La prescripción de la obligación tributaria*. Valladolid. Lex Nova, págs. 17-32.

⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan: «La extinción de la obligación tributaria», *op.cit.*, págs. 1.062 y 1.063.

⁷ MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola [1991]: «Prescripción (arts. 64 a 67)». En *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*. Vol. II. Madrid. IEF, págs. 1.015-1.016.

⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, *op. cit.*, págs. 73 a 76.

de la LGT). Mientras que, por su parte, el derecho de crédito es un auténtico derecho subjetivo que legitima a la Administración a obtener una prestación, y como derecho se encuentra sometido al plazo de prescripción general de cuatro años del artículo 66 de la LGT cuyo *dies a quo* comienza en el momento en que la Administración puede cuantificar (comprobando, investigando, liquidando) su derecho: la finalización del plazo para liquidar o autoliquidar (teoría de la *actio nata*).

En todo caso, no podemos compartir las opiniones doctrinales que participan de la consideración de los plazos del artículo 66 de la LGT como de caducidad pues ello supondría abrazar una interpretación *contra legem*. Por el contrario, entendemos plenamente acertada las tesis del profesor FALCÓN cuando afirma que la configuración de un supuesto como de prescripción o caducidad depende de la regulación positiva del mismo, y en este caso se han querido establecer intencionadamente unos plazos legales de prescripción que pueden ser objeto, además, de interrupción lo que es propio de aquella y no de la caducidad. En efecto, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe en los supuestos contemplados en el artículo 68.1 de la LGT, claramente influenciado asimismo por el régimen civil (art. 1.973) cuando preceptúa que la interrupción ocurrirá por cualquier acción de gestión o inspección de la Administración acreedora tendente a la liquidación de la deuda [apdo. a)], por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase [apdo. b)] o por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario tendente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria [apdo. c)]⁹.

Sentadas estas consideraciones preliminares sobre la naturaleza *sui generis* con que la LGT recoge el instituto jurídico de la prescripción, que entendemos necesarias aun cuando la sentencia objeto de este comentario no cuestione la naturaleza prescriptiva del plazo del artículo 66 de la LGT, pasamos ahora a analizar los problemas jurídicos apuntados en el punto anterior.

3.2. Nulidad de los actos administrativos y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En materia de interrupción de la prescripción una de las cuestiones más controvertidas y la única que se plantea, como se dijo, la sentencia que comentamos es la de la capacidad para interrumpir la prescripción de los actos administrativos declarados nulos.

Aunque la distinción mayoritariamente aceptada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia es la que diferencia entre actos nulos y actos anulables, conviene dejar constancia de alguna opinión doctrinal que, partiendo de la eficacia interruptiva de los actos anulables, ha creído ver en alguna jurisprudencia una distinción entre actos nulos de pleno derecho y actos inexistentes, con efectos directos en la cuestión que nos ocupa. Así, se atribuyen a los actos nulos los mismos efectos que a los actos anulables, en cuanto a su eficacia para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Consideran que, por el contrario, los actos inexis-

⁹ El CC en su artículo 1.973 contempla las circunstancias que rompen aquella inactividad y que interrumpirían la prescripción, como son la reclamación extrajudicial y la acción judicial del acreedor, así como cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor.

tentes, y solo estos, carecen de dicha virtualidad¹⁰. Ahora bien, ha de señalarse a este respecto que el comentario citado en nota a pie se apoya en una jurisprudencia de la que no se puede inferir tal conclusión. En primer lugar, porque la STS de 31 de enero de 1989, en la que se aprecia prescripción por inexistencia del acto, efectivamente se produce esta situación, pero no se distingue explícitamente entre acto nulo e inexistente. En segundo lugar, porque la STS de 16 de octubre también de 1989 en la que se apoya esta tesis: por un lado, no distingue entre actos nulos e inexistentes, sino entre actos nulos y parcialmente nulos –que conservan la validez en la parte no viciada, en virtud del principio de conservación del acto administrativo–; y por otro lado, no se plantean en ningún momento problemas de prescripción. En tercer lugar, porque tampoco es acertada la referencia a la STS de 19 de enero de 1996 en la que según el comentario citado se refiere a actos nulos de pleno derecho, pero «en la medida en que se consideren como inexistentes». Y ello porque la citada sentencia no emplea el verbo en subjuntivo presente, como se transcribe en el texto citado, sino en presente¹¹; equiparando, de esta manera, el acto nulo al acto inexistente, algo asumido por la totalidad de la jurisprudencia y de la doctrina, como tendremos ocasión de examinar a continuación. Por último, como señala nuestra mejor doctrina administrativista¹², la categoría de la *inexistencia*, excepcionalmente admitida en algunos ordenamientos, se aplica para los supuestos de ausencia grosera y ostensible de requisitos básicos de validez que, por su evidencia, no han sido establecidos expresamente por las normas; siendo su régimen sustancialmente el mismo que el de la nulidad absoluta.

Equiparados los supuestos de nulidad y los de *inexistencia* del acto administrativo, centramos nuestro análisis en las posibles diferencias existentes entre estos y los actos anulables, en aras de su posible eficacia para interrumpir la prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria.

Como ya se expuso, el TSJ de la Comunidad Valenciana se ha pronunciado en el sentido de negar efectos interruptivos de la prescripción a los actos inválidos, ya sean nulos de pleno derecho o anulados, pues esos actos son ineficaces precisamente por su invalidez y no pueden producir efecto alguno, ni siquiera el de interrumpir la prescripción. Esta posición también es sostenida por un

¹⁰ Pueden consultarse, en este sentido, los comentarios de la sección de jurisprudencia, «De la prescripción por actos administrativos nulos de pleno derecho». STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de junio de 2002. *Tribuna Fiscal*, enero 2003, n.º 147, págs. 49-50, citados por DAGO ELORZA, Íñigo [2004]: «Art. 68. Interrupción de los plazos de prescripción». En HUESCA BOADILLA, Ricardo (Coord.): *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Navarra. Aranzadi, pág. 495.

¹¹ Transcribimos a continuación la parte del fundamento de derecho 3.º para dar cuenta de la inequívoca posición de Tribunal a este respecto:

«La segunda cuestión planteada por los recurrentes es que ha prescrito el derecho de la Administración para comprobar el verdadero valor de la finca adquirida, porque, según su opinión, la sentencia apelada incurre en el error de dar por válidos, para interrumpir la prescripción, actos declarados formalmente nulos.

Esta tesis debe ser rechazada, porque el primer acuerdo de comprobación de valores, adoptado en la correspondiente tasación pericial contradictoria, no fue declarado nulo de pleno derecho (nulidad absoluta o radical) por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Valladolid en su Resolución de 31 de mayo de 1982, sino simplemente anulable (nulidad relativa), por falta de idoneidad del título facultativo del Perito dirimente, luego, en consecuencia, produjo efectos interruptivos, dado que únicamente se puede negar tal efecto a los actos nulos de pleno derecho, en la medida en que se consideran como inexistentes.»

¹² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón [2006]: *Curso de Derecho Administrativo*. I. 13.ª ed. Navarra. Civitas, pág. 617; SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso [2006]: *Principios de Derecho Administrativo General II*. 1.ª ed. Madrid. Iustel, págs. 134-135; PAREJO ALFONSO, Luciano [2003]: *Derecho Administrativo. Instituciones generales: Bases. Fuentes. Organización y Sujetos. Actividad y Control*. Barcelona. Ariel, pág. 922.

sector de la doctrina tributaria. FALCÓN Y TELLA y GRAU RUIZ¹³, a pesar de reconocer que el criterio predominante es otro, sostienen que «en ningún caso el acto anulado (aunque no se trate de nulidad absoluta) interrumpe la prescripción». Para los autores citados, lo que diferencia al acto «nulo de pleno Derecho» del meramente «anulable» es simplemente que este último mantiene su eficacia si el particular afectado no reacciona frente al mismo. De manera que, el acto afectado por un vicio no determinante de su nulidad absoluta se equipara a un acto válido si no se impugna en tiempo y forma, lo que hace que produzca todos los efectos que le son propios, incluido el de interrumpir la prescripción. Pero si se impugna y el recurso es estimado, según este sector doctrinal, cabe sostener con fundamento que el acto anulatorio priva de todo efecto al acto anulado, que pierde también su virtualidad interruptiva de la prescripción.

A nuestro juicio, la posición de estos autores debe ser matizada. En primer lugar, para determinar la capacidad o no de un acto anulado para interrumpir la prescripción, conviene partir de la regulación jurídica y de los requisitos legales para entender interrumpida la prescripción, para después analizar las diferencias entre los dos tipos de nulidades y valorar la posible relevancia o no de las mismas a estos efectos.

En cuanto a lo primero, como ya señalamos *supra*, los elementos que han de concurrir para poder constatar la prescripción del crédito tributario son dos: transcurso del tiempo fijado por ley; y falta de ejercicio o inercia del acreedor y deudor sobre la obligación. Pues bien, a este último aspecto se refieren los motivos de interrupción de la prescripción y, por lo que ahora interesa, el artículo 68.1 a) de la LGT, a tenor del cual, interrumpirá la prescripción *cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria*. Del precepto transcrito se deduce la necesidad de que: a) se lleve a cabo una acción administrativa; b) se comunique formalmente al obligado tributario; c) tenga por finalidad la liquidación de la deuda tributaria, por lo que aquí importa¹⁴. Este último elemento supone que, los actos que tengan como mera finalidad la interrupción de la prescripción y no estén orientados a la liquidación efectiva de la deuda no producirán efecto interruptivo alguno¹⁵. El segundo de los elementos apuntados exige la necesaria ausencia de defectos en la notificación de la actuación al obligado tributario. Y por último, el aspecto más relevante para resolver el interrogante que aquí se plantea es el primero de los elementos apuntados, la necesidad de que se trate de una acción administrativa.

Es por todos conocida la distinción entre nulidad absoluta y anulabilidad o nulidad relativa de la Teoría General del Derecho. Con independencia de las particularidades que en el ámbito del Derecho

¹³ FALCÓN Y TELLA, Ramón y GRAU RUIZ, María Amparo [2002]: «La obligación tributaria (II): Interrupción y efectos» (en línea, <http://www.iustel.com/v2/b.asp>), pág. 4.

¹⁴ *Vid.* GÉNOVA GALVÁN, Alberto: «La prescripción tributaria», *op. cit.*, págs. 49-50.

¹⁵ Se trata de las conocidas «diligencias argucia» que no tienen efectos de interrumpir la prescripción, porque no hacen avanzar el procedimiento. Entre otras: aquellas que se limitan a pedir datos sin intención de comprobar o investigar al obligado; la confirmación de las liquidaciones provisionales; las notificaciones en las que se indica que como consecuencia de la misma no se renuncia a la prestación tributaria y, por ende, se interrumpe la prescripción, etc. *Vid.* sobre ello la STS de 28 de octubre de 1997 o la más reciente STS de 11 de mayo de 2004.

Administrativo puedan presentar la relación nulidad absoluta y anulabilidad o nulidad relativa –sobre las que luego nos referiremos–, con validez general tanto para esta rama como para el Derecho Civil ¹⁶, la distinción entre ambos tipos de nulidades descansa sobre la idea de gravedad, evidencia y notoriedad ¹⁷. En efecto, como señala la doctrina, actos nulos de pleno derecho son aquellos que incurren en una grave infracción del ordenamiento jurídico. En Derecho Administrativo, como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ ¹⁸, la esencia de la nulidad de pleno derecho consiste en su trascendencia general. La gravedad de los vicios que la determinan trasciende del puro interés de la persona a la que afecta y repercute sobre el orden general. Precisamente por ello, las consecuencias jurídicas de ambos supuestos difieren sustantivamente. ¹⁹ Con carácter general se afirma que la nulidad implica un vicio de carácter insubsanable y oponible *erga omnes* o frente a terceros, mientras que el vicio de anulabilidad limita sus efectos circunscribiéndolos a la persona del afectado y puede ser subsanado por la Administración. Además, y como diferencia más relevante, la nulidad absoluta determina la ineficacia *ab initio* del acto, se trata de una invalidez total desde el mismo nacimiento del acto o negocio, cuya posible impugnación, por cualquier interesado en su declaración, es imprescriptible. Nulidad que además podrá ser apreciada por el Juez por su propia iniciativa, *ex officio*, sin necesidad de excitación de parte. Sin embargo, los actos anulables a pesar de suponer una infracción o contravención del ordenamiento, surten efectos desde que son dictados. Durante el plazo de impugnación el acto o negocio anulable viven en un período de pendencia. La trascendencia efectiva de dicha contravención

¹⁶ Como señalara, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón [1969]: «Los vicios de orden público y la Teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo». *Revista de Administración Pública*, n.º 58, enero-abril, pág. 53, «la teoría de la invalidez de los actos jurídicos es hoy patrimonio común de la ciencia jurídica, en cuanto esquema de conceptos de Teoría general del Derecho, bien que esta teoría general se haya construido y se siga construyendo sobre las técnicas y conceptos del Derecho común».

¹⁷ Para FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón [1969]: «Orden público y nulidad de pleno derecho». *Revista de Administración Pública*, mayo-agosto, n.º 59, págs. 80-83, lo que se pretende es acotar los supuestos de mayor gravedad para aplicarles la sanción más grave que el Derecho conoce (nulidad radical), reservando para los supuestos que no alcanzan ese grado de gravedad una sanción más leve (nulidad relativa o anulabilidad). Y citando a FORSTHOFF, señalaba que no existen límites conceptuales en el sentido de que puedan establecerse teóricamente y en términos generales las consecuencias y el tipo de irregularidad que cada una (nulidad y anulabilidad) implica necesariamente, porque la diferencia es de grado y se basa en puntos de vista de oportunidad. Tanto en el Derecho privado como en el Derecho público el criterio de la trascendencia general es, en última instancia, el criterio básico. En efecto, en el ámbito civil, en el que la regla general es la nulidad, a diferencia de lo que sucede en el Derecho Administrativo, el autor destaca en la pág. 83 del trabajo citado que para la jurisprudencia no cualquier disconformidad con una ley cualquiera ha de llevar siempre consigo la nulidad, sino que esta solo se produce en términos generales cuando se trata de sancionar un resultado francamente ilícito, notoriamente inhumano o socialmente dañoso. A la especial gravedad de los vicios que dan lugar a la nulidad absoluta se refieren también, BELADÍEZ ROJO, Margarita [1994]: «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significado». *Revista de Administración Pública*, enero-abril, n.º 133, págs. 158 y 164; BOCANEGRA SIERRA, Raúl [2002]: *Lecciones sobre el acto administrativo*. Madrid. Civitas, pág. 106. En el mismo sentido, PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo. Instituciones generales: Bases. Fuentes. Organización y Sujetos. Actividad y Control*, op. cit., pág. 922, la nulidad absoluta o de pleno derecho es la derivada de una infracción esencial, una contravención de normas prohibitivas o imperativas (como dice el art. 6.º 3 del CC).

¹⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo. I*, op. cit., págs. 622 y 640.

¹⁹ Sobre las mismas pueden consultarse, entre otros trabajos: DE CASTRO Y BRAVO, Federico [1985]: *El negocio jurídico*. Madrid. Civitas, págs. 461 y ss.; y entre los administrativistas, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: «Los vicios de orden público y la Teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo», op. cit., págs. 54 y ss.; del mismo autor: «Orden público y nulidad de pleno derecho», op. cit., pág. 81; BELADÍEZ ROJO, Margarita: «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significado», op. cit., págs. 158 y ss.; BOCANEGRA SIERRA, Raúl: *Lecciones sobre el acto administrativo*, op. cit., págs. 105 y ss.; PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo. Instituciones generales: Bases. Fuentes. Organización y Sujetos. Actividad y Control*, op. cit., pág. 922; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo. I*, op. cit., págs. 616-617; SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso: *Principios de Derecho Administrativo General II*, op. cit., págs. 138 y 142-143.

se hace depender, en definitiva, de la voluntad de la persona afectada. De manera que, si este no lo impugna en plazo, el vicio ya no puede ser hecho valer con éxito por el afectado, en virtud de su convalidación por el transcurso del pertinente plazo, manteniéndose los plenos efectos *pro futuro*. De manera que, la declaración de nulidad absoluta tiene un carácter meramente declarativo, puesto que se trata de un acto ineficaz. La cuestión estriba en determinar si la naturaleza de la declaración de nulidad relativa o anulabilidad tiene también dicho carácter o por el contrario se trata de una declaración constitutiva. Por la primera de las posibilidades parece abogar BELADÍEZ ROJO²⁰, para quien las únicas diferencias que van a existir entre estas dos categorías jurídicas se encuentran, no en el resultado pretendido con las mismas (tanto en un caso como en otro la finalidad es la misma: declarar formalmente la invalidez de un acto), sino en el modo de lograr ese resultado.

Por otro lado, yendo más allá de la mera declaración de invalidez del acto, la jurisprudencia de nuestros TSJ se encuentra dividida en cuanto a los efectos de dicha declaración. En efecto, en la mayor parte de las resoluciones jurisprudenciales²¹ se afirma que, con carácter general, los efectos de la declaración de nulidad relativa o anulabilidad son *ex nunc*. De manera que los efectos de la declaración de nulidad comienzan a producir sus efectos a partir de la misma, a diferencia de la declaración de nulidad cuyos efectos invalidantes tienen carácter *ex tunc*. Con ello, se asume la naturaleza constitutiva y no meramente declarativa de la anulabilidad. Lo que tiene unos efectos inmediatos a la hora de valorar positivamente la virtualidad de este tipo de actos para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Por el contrario, la jurisprudencia²² que prescinde de esta distinción otorga el mismo tratamiento a ambos tipos de nulidades, sosteniendo su ineficacia e incapacidad para producir efecto alguno, ya que la reclamación o recurso tiene el efecto de hacer desaparecer el acto que se anula.

Esta discusión ha venido a ser resuelta por el TS en favor de la distinción entre actos nulos y anulables a los efectos de determinar la interrupción de la prescripción. En efecto, en sus resoluciones²³ se afirma con total claridad que, a diferencia de los actos nulos que se entienden como inexistentes, los anulados manifiestan una clara intención de la Administración tributaria de determinar la deuda tributaria. Y por tanto, no puede entenderse que concurre uno de los elementos de la prescripción, la inactividad de acreedor. En definitiva, como ha señalado algún autor²⁴, en los casos de nulidad de pleno derecho estamos ante actos que, carentes de los mínimos requisitos y elementos esenciales para producir los efectos perseguidos, son actos que nunca han existido. Por lo que lo único que han generado es una simple apariencia de realidad jurídica. Por el contrario, en el caso de los

²⁰ BELADÍEZ ROJO, Margarita: «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significado...», *op. cit.* pág. 160.

²¹ Entre otras pueden citarse: SSTSJ de Murcia 108/2001, de 21 de febrero; 724/2001 de 18 de octubre; 177/2000, de 16 de febrero, y 19 de julio de 2000; STSJ de Castilla y León 700/1999, de 26 de mayo.

²² Entre las que podemos citar, además de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de abril de 2004, de la que trae causa la STS de 19 de abril de 2006, que aquí se comenta, las sentencias 317/2005, de 6 de mayo; 207/1998, de 7 de marzo y 1517/2003, de 28 de noviembre, todas ellas del mismo órgano jurisdiccional. La última de las sentencias citadas se apoya en las SSTSJ de Cataluña de 24 de abril de 1996 y 10 de julio de 1997.

²³ Así, además de la STS de 19 de abril de 2006, objeto de este comentario, las SSTS de 31 de marzo de 2004; 16 de febrero de 2004; 6 de junio de 2003; 19 de noviembre de 1998 y 11 de marzo de 1996.

²⁴ GANDARILLAS MARTOS, Santos de [2006]: *Garantías del contribuyente: prescripción y caducidad*. Vol. III. Madrid. Consejo General del Poder Judicial, págs. 243 y 245. Para este autor «lo que no puede ser negado al acto anulable es que existió y fue dictado, y que pese a su concreta ineficacia para conseguir los fines que perseguía, lo cierto es que puso de manifiesto una actuación administrativa real y no ficticia de la Administración».

actos anulables la carencia o defecto no resulta esencial o insalvable. De manera que sí producirán los efectos perseguidos en cuanto no sean impugnados. Con lo que dejan un rastro o evidencia en la realidad jurídica que no tienen los actos nulos de pleno derecho. Esto último permite sostener la capacidad para interrumpir la prescripción de los actos anulables.

Ahora bien, a nuestro juicio, esta jurisprudencia, que nos parece acertada en términos generales, debe ser matizada para algunos supuestos particulares. En efecto, como hemos indicado anteriormente, la invalidez de los actos o negocios por vicios de nulidad o anulabilidad trae origen del Derecho común. Sin embargo, en el Derecho Administrativo adquiere una serie de particularidades que, a nuestro entender, recobran enorme interés a la hora de resolver la cuestión aquí planteada. Así, se afirma por la totalidad de la doctrina administrativista que, frente a la regla general de la nulidad, reconocida en el artículo 6.º 3 del CC en materia administrativa dicha regla pasa a ser la de la anulabilidad; considerándose como supuestos de nulidad absoluta o de pleno Derecho solo aquellos expresamente enumerados en el artículo 62 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), de aplicación general y por lo que respecta al ámbito tributario en el artículo 217 de la LGT, como Ley sectorial. El esquema tradicional de la invalidez de los actos jurídicos se distorsiona por varios motivos: la especial posición que ocupa la Administración; su actuación en defensa del interés general; el sistema de atribución de potestades en torno al principio de legalidad y de sujetar el proceso de formación de voluntad de los entes públicos al cauce procedimental exigido por la ley –tendente a garantizar el acierto y la legalidad de la resolución que se adopte–; así como, por la incidencia de la presunción de validez o autotutela declarativa de que están provistos los actos administrativos, derivada del principio *favor acti*. Todos estos motivos traen como consecuencia, entre otras particularidades a las que no nos vamos a referir aquí, la inversión de la regla general aludida.

Ahora bien, el carácter restrictivo que tiene la nulidad en esta rama del ordenamiento, si bien es cierto que guarda todo el sentido, como se acaba de apuntar, lo cierto es que conlleva a que en la lista en la que el legislador enumera los supuestos de nulidad no se incluyan algunos vicios que, sin embargo, en ocasiones pueden constituir gravísimas infracciones del ordenamiento jurídico²⁵. En estos casos la imposibilidad de declararlos nulos de pleno derecho no debiera ser un obstáculo para limitar sus efectos por elementales razones de justicia material²⁶.

²⁵ BELADÍEZ ROJO, Margarita: «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significado», *op. cit.*, pág. 165, nota al pie 15, señala que «como ha puesto de relieve la doctrina, en la regulación legal no se incluyen los vicios que afectan al elemento causal, lo que no se acaba de comprender, pues, en muchos casos, la desviación de poder puede constituir una gravísima infracción del ordenamiento jurídico». En este sentido, *Vid.* la valoración crítica del sistema legal de delimitación de los dos tipos de invalidez de GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo. I, op. cit.*, págs. 639-640, donde se concluye que de la insuficiencia de la fórmula empleada por el legislador es expresión la propia incorporación del artículo 62.1 g) de la LRJAP y PAC, a cuyo tenor se considera nulo de pleno derecho «cualquier otro (acto) que se establezca expresamente en una disposición de rango legal». Esa lista de supuestos específicos de nulidad, señalan los autores, demuestra también que el único criterio válido cuando se trata de delimitar los dos tipos básicos de invalidez es el de la gravedad y trascendencia de los vicios que se trata de sancionar. Decidir cuándo un vicio o infracción alcanza esta trascendencia general es algo muy difícil de encerrar en fórmulas generales. Lo que explica por qué en el Derecho comparado se han tratado de evitar este tipo de fórmulas y se ha preferido mantener un cierto casuismo jurisprudencial.

²⁶ Véase JIMÉNEZ DÍAZ, Andrés [2001]: «Dos aproximaciones a los Tribunales Económico-Administrativos y un apunte sobre prescripción». *Quincena Fiscal*, n.º 10/2001, pág. 43. Y, aunque empleando un criterio distinto al de la gravedad, BOCANEGRA SIERRA, Raúl: *Lecciones sobre el acto administrativo, op. cit.*, pág. 191, señala diferentes efectos que puede tener la declaración de nulidad relativa o anulabilidad de un acto administrativo.

La posición que aquí se sostiene parece latir en el fondo de algunas resoluciones jurisprudenciales. En efecto, en la STS de 7 de octubre de 2000, el TS anuló por segunda vez la comprobación de valores de la Administración por idénticos vicios que la precedente. Sin embargo, se vio obligado a considerar prescrito el derecho de la Administración a liquidar al entender que «el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado (...) si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida –entonces sí– del derecho a la comprobación de valores y (...) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente». También pensamos que la idea aquí expuesta está detrás de la STSJ de Cataluña 643/1997, de 10 de julio, en la que el Tribunal califica el Acuerdo de la Administración de *nulo* –eludiendo, de manera significativa, pronunciarse sobre el tipo de nulidad, ya que indefectiblemente habría sido calificada como relativa o anulabilidad– por tratarse de una comprobación de valores carente de motivación en términos absolutos. Sin embargo, este grave vicio que provocó indefensión en el obligado tributario llevó al Tribunal a entender que el acto no interrumpió la prescripción²⁷.

Somos conscientes de que esta posición no encuentra un apoyo explícito en la regulación vigente –aunque lo mismo cabría decir respecto de las otras posiciones mantenidas por los órganos jurisdiccionales–, pero la amplitud²⁸ y al mismo tiempo la cierta indefinición del artículo 68.1 a) de la LGT permiten sostener la tesis expuesta. De manera que interrumpirá la prescripción del derecho de la Administración a liquidar *cualquier acción de la Administración* que no suponga una infracción grave del ordenamiento jurídico, entendiéndose por tales las que constituyan un vicio de nulidad absoluta del acto administrativo y, en algunos casos, también la nulidad relativa o anulabilidad.

Para concluir este apartado y una vez expuesta nuestra posición, hemos de señalar que el vicio de nulidad que concurre en el supuesto que analizamos sí sería determinante de la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Y ello porque, en el caso de la sentencia objeto de este comentario se plantea un problema de incompetencia del órgano actuante que está expresamente regulado en la normativa, que solo entiende de especial gravedad cuando la incompetencia es *manifiesta*. Lo que no sucede en este caso, como tendremos ocasión de examinar a continuación.

3.3. Los efectos de un acto dictado por órgano incompetente.

En este apartado realizaremos una breve reflexión sobre el vicio de nulidad que concurre en el acto de liquidación administrativo dictado el 7 de junio de 1993. De la cuestión se ocupó el TEAR

²⁷ Por el contrario, no dejan de resultar sorprendentes algunos pronunciamientos jurisprudenciales, como el contenido en la STSJ 203/2005 de Castilla-La Mancha, de 11 de julio, en el que, con independencia de la situación concreta, lo cierto es que tras dos primeras comprobaciones de valor declaradas anuladas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional y en vía Contencioso-Administrativa, respectivamente, no se tenga en cuenta que la tercera comprobación pueda venir afectada por la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

²⁸ *Vid.* GÉNOVA GALVÁN, Alberto: «La prescripción tributaria», *op. cit.*, y bibliografía citada por el autor.

de Valencia en su Resolución de 30 de abril de 1997, considerando que debía «reputarse no ajustada a Derecho la liquidación ahora impugnada al haber modificado la base imponible declarada por el sujeto pasivo (...) pues el precepto transcrito impide la actuación comprobadora de tales órganos gestores más allá de las deducciones de la cuota, pagos fraccionados y retenciones» (fundamento jurídico 3.º). Se apreció, con base en ello, la anulabilidad del acto, porque el órgano actuante no era competente por razón de la materia (o de este concreto asunto dentro de la materia). Partiendo de la susodicha anulación, que no ha sido discutida en instancias posteriores, el TSJ de la Comunidad Valenciana y el TS han divergido sobre la eficacia interruptiva del meritado acto anulado, problema al que hemos dedicado el punto anterior del presente comentario. Pero lo que ahora nos preguntamos es si aquel vicio podría reconducirse a uno de los supuestos de nulidad radical contemplados en el artículo 217.1 de la LGT (62.1 de la LRJAP y PAC). En concreto, al del apartado b) por el que serán nulos de pleno derecho los actos «dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o territorio». Pues si ello fuera así no cabría duda de que el acto nulo no interrumpiría la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Porque como ya se ha señalado *supra*, la jurisprudencia unánime del TS dispone que los actos nulos de pleno derecho no pueden producir efecto alguno, ni siquiera el de interrumpir la prescripción.

Es evidente que la incompetencia declarada por el Tribunal regional fue *ratione materiae*, en la medida en que el órgano actuante carecía de competencia para girar una liquidación provisional con motivación distinta a la de las meras divergencias aritméticas de lo declarado o por falta de acreditación de la veracidad y procedencia de ciertas cuantías deducidas en cuota por el obligado tributario. Sin que pudiera realizar ninguna otra labor de gestión o inspección las cuales, como es sabido, deben llevarse a cabo por los órganos de gestión e inspección en el seno de los correspondientes procedimientos administrativos, con sus garantías y cautelas, contemplados en la LGT (actualmente arts. 115 a 159, inclusive). Lo que ocurre es que, según el artículo 217.1 b) de la LGT no toda incompetencia por razón de la materia es determinante de un vicio de nulidad, sino que esos efectos se anudan únicamente para los vicios de incompetencia *manifiesta*. Debemos, por tanto, conocer qué es lo que ha interpretado la jurisprudencia sobre el citado adjetivo para concluir sobre la corrección jurídica de la declaración de anulabilidad fallada por aquel Tribunal Regional, en la medida en que un vicio de esta naturaleza que no sea manifiesto sería simplemente anulable, como ha ocurrido con el acto de liquidación motivador de las controversias sobre prescripción que aquí nos ocupan ²⁹.

Esa expresión legal ha sido interpretada por la jurisprudencia del Alto Tribunal como una incompetencia notoria, clara y evidente, clarividente, irremediable y palmaria (STS de 2 de julio de 1964), sin que exija esfuerzo alguno de interpretación o argumentación (SSTS de 30 de marzo de 1971, 23 de marzo de 1984 ó 24 de abril de 1985) ³⁰. Es lo que doctrinalmente se ha acuñado bajo el concepto de ostensibilidad, que ha sido objeto de severas críticas dada la subjetividad y falta de rigor

²⁹ A la vista de la dicción legal del artículo 217.1 b) de la LGT, puede concluirse que la incompetencia jerárquica, sea manifiesta o no, solo puede generar un vicio de anulabilidad, tesis que ha sido sostenida por la mayoría de la jurisprudencia (*Vid.* por todas SSTS 10 de marzo de 1987, 17 de abril de 1989 y 18 de julio de 1989), que entiende que el acto dictado por un inferior jerárquico incompetente podrá ser convalidado por el superior en virtud del artículo 67.3 de la LRJAP y PAC (SSTS de 22 de febrero y 20 de mayo de 1968).

³⁰ En el mismo sentido, véanse las SSAN de 13 de mayo de 1999 y 14 de enero de 2000; STSJ de Andalucía de 8 de octubre de 2002; SSTSJ de Castilla y León de 12 de noviembre de 2002 y La Rioja de 27 de julio de 2000.

técnico del que adolece tal criterio ³¹, aun cuando también se le ha reconocido un cierto papel de límite de potestades de utilización excepcional y de correlativa garantía de los sujetos llamados a soportar las consecuencias negativas del ejercicio de aquellas ³². Con todo, compartimos plenamente la vaguedad e imprecisión que resulta hacer depender la calificación del vicio de nulidad total o relativa de un concepto jurídico indeterminado como es la incompetencia *manifiesta*. Pero en todo caso, aun siendo cierto que debiera mejorarse la redacción legal del artículo 217.1 b) de la LGT, lo cierto es que la utilización de tal criterio pretende anular los efectos de nulidad de pleno derecho con situaciones de *especial gravedad* de la infracción de competencia cometida. Consideramos así acertada la intención del legislador, pues en palabras de BELADÍEZ ROJO la nulidad o anulabilidad no depende de la posibilidad de subsanar los defectos en los que incurre el acto, sino de la gravedad de la infracción cometida ³³. Se trata, además, de un criterio respetuoso con el carácter excepcional de la nulidad de pleno derecho en el Derecho Administrativo (*odiosa restringenda sunt*) que quedaría restringida no a cualquier supuesto de incompetencia *rationae materiae o rationae loci* ³⁴, sino a los casos manifiestos –más graves y ostensibles en fin– que son, como ya se ha visto en apartado anterior, los únicos que incurren en un vicio que trasciende del puro interés de la persona a la que afecta y repercute sobre el orden general (STS de 17 de octubre de 2001).

Con base en las consideraciones descritas, podemos concluir sobre la corrección de la anulabilidad declarada por el Tribunal Regional en relación con el acto de liquidación de 7 de junio de 1993. En efecto, es cierto que el órgano actuante no podía efectuar otras comprobaciones diferentes a la de constatar la corrección de las deducciones en cuota, pagos fraccionados y retenciones declaradas y que los importes eran aritméticamente correctos, sin poder exigir justificación documental adicional ni por otros conceptos modificar la base imponible declarada por el sujeto pasivo en su autoliquidación. Pero, siendo conscientes de que la acreditación de aquellos importes no debe confundirse con la facultad de comprobación a cargo de los órganos de gestión o inspección, no nos parece ostensible, en el sentido de notorio, claro, evidente o palmario a primera vista, que sea posible establecer unos límites claros e indubitados entre las facultades administrativas de comprobación y acreditación. Prueba de la confusión entre ambos conceptos se demuestra en los pronunciamientos de los propios Tribunales Económico-Administrativos, que tienen declarado que «(l)a facultad (de comprobación) se ha de entender como constatación de la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo» (TEAC, Resolución de 7 de abril de 2000). Incluso, en el supuesto que nos ocupa el TEAR de Valencia reconoce que la facultad de acreditación participa también de una naturaleza comproba-

³¹ Pues «(l)o que parece para unos puede ser una infracción clara de las reglas de competencia, apreciable de inmediato sin necesidad de especiales esfuerzos, puede no serlo para otros. Todo depende de quién sea el intérprete y de cuáles sean sus conocimientos», en GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo. I, op.cit.*, págs. 625-626. Y «a pesar de su apariencia concluyente, esta precisión no es suficientemente clarificador, toda vez que lo que sea patente u ostensible y, por tanto, no precisa de argumentación es algo por sí mismo sujeto a interpretaciones subjetivas», en PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo... op. cit.*, pág. 924.

³² FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: «Orden público y nulidad de pleno derecho», *op. cit.*, pág. 93.

³³ BELADÍEZ ROJO, Margarita: «La nulidad...», *op. cit.*, pág. 173.

³⁴ Y, por ello con relación a la incompetencia jerárquica, nos alineamos con Margarita BELADÍEZ ROJO cuando afirma que, dado que atendiendo a la especial gravedad que sanciona la nulidad radical frente a la mera anulabilidad, «no considero acertado excluir de la nulidad todo vicio de incompetencia jerárquica, en la medida en que también en este ámbito pueden darse infracciones muy graves como ocurriría en un acto dictado por un órgano con gran diferencia de rango en relación con aquel que según el ordenamiento debía adoptar la resolución» (*ibidem*, pág. 173).

toria, con la única particularidad de limitar su objeto a las deducciones, pagos fraccionados y retenciones consignadas en la declaración ³⁵.

En fin, un estudio detallado arrojaría importantes diferencias conceptuales entre ambas facultades administrativas, y podría concluirse que la comprobación tiene un significado y alcance bien determinado y concreto en el artículo 115 de la LGT (ex arts. 109 y 110 de la LGT de 1963), en donde se exige el examen e investigación de todos los documentos, libros, ficheros, justificantes y asientos contables. Además, según establece el artículo 141 de la LGT, la comprobación implica una actividad administrativa asignada a la inspección de los tributos cuyo objeto es examinar e investigar la veracidad de lo declarado y que siempre debe finalizar con la correspondiente liquidación, provisional o definitiva y, por ende, integración definitiva de las bases tributarias. Por el contrario, acreditar tal y como establece el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, supone «hacer digna alguna cosa, probar su certeza o realidad», lo cual no requiere ningún examen ni investigación y tampoco supone actividad administrativa en el sentido de los artículos 115 y 141 de la LGT. Pero creemos que estas someras conclusiones conllevarían un avanzado grado de estudio de la materia, de forma tal que, ante un supuesto de hecho como el que aquí nos ocupa, debiendo, como ha ocurrido, declararse la nulidad, se califique la misma como relativa por incompetencia material no manifiesta.

3.4. La interrupción de la prescripción por otros actos: interposición de reclamaciones y resoluciones administrativas.

En este último apartado del comentario crítico nos ocupamos de analizar si las reclamaciones o recursos deducidos contra los actos viciados, interpuestos por el deudor tributario y sustanciados en sede económico-administrativa y, en su caso, jurisdiccional, que finalicen mediante resolución o sentencia estimatoria de nulidad absoluta o relativa son también susceptibles de interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a cuantificar el crédito tributario, en virtud del artículo 68.1 b) de la LGT.

Como cuestión de inicio, resulta sorprendente que la STS que se comenta no tome en consideración la posible concurrencia de este requisito interruptivo de la prescripción, al haberse centrado exclusivamente en reafirmar, en coherencia con su jurisprudencia anterior, que los actos anulables impiden la continuación del cómputo del plazo de prescripción porque rompen el silencio de la relación jurídica en el sentido del artículo 68.1 a) de la LGT. En cambio, el TSJ de la Comunidad Valenciana sí se ocupó de la cuestión y sentenció que no solo el acto anulado (liquidación provisional de 7 de junio de 1993), sino también los actos anulatorios de aquel (procedimiento administrativo ante el TEAR de Valencia que culminó con la declaración de anulación el 30 de abril de 1997) carecían de eficacia interruptiva de la prescripción ³⁶. Lo que resulta coherente con la idea de este Tribunal

³⁵ Según señala el TEAR de Valencia en su Resolución de 30 de abril de 1997, «el precepto transcrito impide la actuación comprobadora de tales órganos gestores más allá de las deducciones en la cuota, pagos fraccionados y retenciones» (fundamento jurídico 3.º *in fine*).

³⁶ Dispone la STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de abril de 2004 que «... sin que las actuaciones que dieron lugar a la resolución estimatoria del TEAR de 30 de abril de 1997 posean eficacia interruptiva de la prescripción, pues cualquiera que fuera el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea la nulidad de pleno derecho, o simplemente la anulabilidad, ese acto inválido e ineficaz no puede producir efecto alguno» (fundamento jurídico 3.º).

Superior de reconocer efectos *ex tunc* a la declaración de nulidad relativa, que perdería todo el sentido si reconociera eficacia interruptiva al recurso interpuesto en el plazo máximo de un mes desde que se dictó y notificó aquel.

El primer problema que tradicionalmente ha planteado la doctrina ha sido el de comprender el sentido de este motivo de interrupción, ya que a primera vista parecería absurdo que el deudor se vea perjudicado por sus propios actos de recurso, que van dirigidos precisamente a discutir la obligación tributaria que se le reclama o a solicitar el reconocimiento de un posible vicio de nulidad en el acto objeto del mismo ³⁷. Porque del tenor literal del precepto parece desprenderse que la reclamación del deudor actúa en su perjuicio al interrumpir la prescripción de la contraparte acreedora, la Administración tributaria, de su derecho a liquidar. Así, el artículo 68.1 a) de la LGT dispone que la interrupción ocurrirá «por la interposición de reclamaciones y recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos...». Lo que resultaría cuanto menos llamativo cuando aquella reclamación de nulidad fuera finalmente estimada.

Este problema trae causa, bajo nuestro punto de vista, del intento por parte de cierta doctrina autorizada de exportar los esquemas iusprivatistas de regulación de la prescripción y su interrupción (art. 1.973 del CC) al Derecho Administrativo en general y, por lo que aquí importa, al ámbito tributario. Estas posturas han pretendido centrar en las actuaciones del acreedor el motivo de interrupción del artículo 68.1 b) de la LGT lo que, a nuestro juicio, ha derivado en interpretaciones ciertamente forzadas del precepto en cuestión. Véase la opinión del profesor FERREIRO, para quien la interrupción se produce porque la Administración acreedora contesta los argumentos del deudor dentro de un estado de controversia que impide la prescripción pero, por razones de seguridad jurídica, el legislador tributario opta por disponer que el plazo se interrumpe en el momento en que se inicia la discusión sobre el derecho de crédito, es decir, cuando se realiza la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase ³⁸. Por su parte, Díez-ALEGRÍA entiende que, en consonancia con los esquemas civilistas de esta institución jurídica, solo los recursos o reclamaciones del acreedor público, pueden interrumpir la prescripción. Lo que le lleva a concluir que este precepto opera únicamente en el procedimiento especial de revisión del artículo 154 de la LGT de 1963 (actual 220 relativo a la declaración de lesividad) como único procedimiento administrativo en que la Administración es sujeto activo ³⁹. Finalmente, CORRAL GUERRERO piensa que este motivo de interrupción es inoperante porque supone una actuación del deudor que no puede interrumpir la prescripción en su perjuicio, y porque el acto que realmente interrumpe la prescripción es aquel contra el que se recurre en virtud del artículo 68.1 a) de la LGT (acción administrativa tendente a la liquidación) ⁴⁰.

³⁷ Véase VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación...*, *op. cit.*, pág. 79; FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción...*, *op. cit.*, pág. 140; Díez-ALEGRÍA FRAX, Manuel [1967]: «La extinción de la obligación tributaria». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 68/1967, marzo-abril, pág. 66; Díez-PICAZO, Luis: «La extinción...», *op. cit.*, pág. 482; BARRACHINA JUAN, Eduardo [1998]: «Prescripción tributaria: efectos jurídicos de la interrupción». *Impuestos*. Vol. II, pág. 499.

³⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan: «La extinción...», *op. cit.*, págs. 1.067-1.068. En el mismo sentido, *vid.* MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. «Prescripción...», *op. cit.*, pág. 1.033.

³⁹ Díez-ALEGRÍA FRAX, Manuel: «La extinción...», *op. cit.*, págs. 66-67.

⁴⁰ CORRAL GUERRERO, Luis [1981]: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Madrid: Edersa, pág. 589 (citado en VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación...*, *op. cit.*, pág. 81).

La crítica principal que puede realizarse a estas posturas es su intención de interpretar la LGT bajo prismas extraños al ordenamiento tributario y que, por ello, no toman en consideración sus especialidades. Pero si asumiéramos esta interpretación civilista del artículo 68.1 b) de la LGT tampoco podemos compartir las posturas citadas. Así, entendemos que el argumento de la seguridad jurídica esgrimido por el profesor FERREIRO no parece suficientemente sólido en tanto en cuanto idéntica inseguridad genera la determinación del momento en que se presenta el recurso, como dispone la LGT, en relación con la fecha de contestación por la Administración acreedora. Fecha esta última que, además, representa el momento en que el acreedor rompe efectivamente su inercia en la relación jurídica. Por lo que nos resulta ciertamente contradictoria esta opinión doctrinal que aboga por los esquemas iusprivatistas de la institución a la par de justificar la determinación de la interrupción de la prescripción en momento distinto a la actuación del acreedor. Por su parte, creemos que los argumentos del resto de autores citados desvirtúan completamente la aplicabilidad del precepto, al restringir casi completamente su ámbito objetivo de aplicación, llegando incluso a anularlo por completo en la interpretación de CORRAL GUERRERO. Máxime cuando en la LGT actualmente vigente ha derogado los escasos supuestos (distintos de la declaración de lesividad) en que la Administración mediante la Intervención General estaba legitimada para interponer reclamaciones contra actos de gestión tributaria [art. 6.º 1 c) del RD 2244/1979, de 7 de septiembre, del recurso de Reposición, y el art. 32.1.º c) del RD 1999/1981, de 20 de agosto, de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas].

A nuestro juicio, en cambio, debe tenerse en cuenta la particularidad de nuestra rama del Derecho, que estriba en que el acreedor público no necesita acudir a los Tribunales para cuantificar y hacer valer el crédito a su favor. Cuenta con suficientes instrumentos jurídicos para ello, que quedan englobados en la Teoría General del Derecho bajo el concepto de autotutela en su doble vertiente, declarativa y ejecutiva y del principio de *favor acti* o apariencia de legalidad⁴¹. Es por ello por lo que la concepción civil de interrupción de la prescripción por reclamación de créditos, cuyo sujeto activo tiene que ser necesariamente el acreedor en defensa de su crédito, no encaja en el ámbito administrativo-tributario, donde se invierten los términos y (a) será el deudor quien deba reclamar contra un acreedor autosuficiente, sobre (b) la cuantía o imposibilidad de reclamar el derecho de crédito en liza. No creemos que haya inconveniente, pues, en reconocer que la prescripción tributaria tiene también aquí sus propios matices. Y, del mismo modo que, como se vio anteriormente, la LGT establece la aplicación de oficio de la prescripción por razones de indisponibilidad de la relación jurídico-pública (lo que es extraño en el ámbito civil), debe entenderse ahora que los recursos o reclamaciones económico-administrativas interpuestos también por el deudor, tendentes a discutir el acto de liquidación del crédito tributario en vía económico-administrativa (y, en su caso, jurisdiccional), son susceptibles de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción, por tratarse de uno de los motivos expresos del artículo 68 de la LGT que se encuentra en coherencia con las particularidades de la obligación tributaria. Pues ello es sencillamente manifestación de la especial objetividad que preside aquella, en que lo relevante es el silencio por ambas partes: deudor y acreedor⁴². Y pueden interrumpir, bajo nuestro punto de vista, porque presuponen el reconocimiento de la existencia de una obligación tributaria, aunque se discuta el acto de liquidación. Incluso cuando se alega la prescripción

⁴¹ SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso: *Principios de Derecho...*, op. cit., págs. 135-136.

⁴² Y no tanto la falta de ejercicio o inercia por su titular, lo que es propio de las relaciones privadas (Vid. CASTÁN TOBEÑAS, José [1984]: *Derecho civil español, común y foral*. Vol. II. Tomo I. Madrid. Reu, pág. 970.

presupone el deudor la previa existencia de tal obligación, aunque de imposible exigencia por efecto del transcurso del tiempo.

Obsérvese que únicamente en los recursos en que el deudor negara la existencia de tal obligación podría argüirse que no existe tal reconocimiento y que ello es contradictorio con la interrupción de la prescripción de una obligación que se niega por el deudor-actor⁴³. Pero ello no es inconsistente con la postura que acabamos de exponer, toda vez que la eventual desestimación de estos recursos de negación de deuda conlleva que realmente existía aquella obligación, cuya prescripción, entonces, se vio coherentemente interrumpida por la discusión planteada por el deudor. Mientras que la eventual estimación de las pretensiones del recurrente haría innecesario el juego de la prescripción, por falta de un objeto en sí mismo prescriptible (obligación tributaria declarada inexistente).

En conexión con lo anterior, el segundo problema radica en precisar si la declaración final de nulidad o anulabilidad del acto recurrido afecta a los efectos interruptivos que, en principio y por lo dicho, habrían causado los actos de reclamación del deudor. Partiendo de la dicción literal del artículo 68.1 b) de la LGT, parece que cualquier reclamación produciría estos efectos («por la interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase»). Pero ello debe ser matizado, como ha puesto de relieve la jurisprudencia, atendiendo a la eficacia interruptiva de los actos nulos o anulables que hemos visto en el apartado 3.2 de este comentario. En efecto, el criterio jurisprudencial predominante es que los actos de liquidación pierden la eficacia interruptiva que en principio deberían tener cuando son declarados nulos de pleno derecho por el procedimiento regulado en el artículo 217 de la LGT (art. 153 de la LGT de 1963)⁴⁴. Lo que ha sido interpretado por la doctrina tributaria como perfectamente coherente con la naturaleza jurídica de la nulidad absoluta, que conlleva la ineficacia intrínseca del acto y, por tanto, la privación de todo efecto (incluido el de interrumpir la prescripción) *ab initio*⁴⁵. Se entiende, por ello, que la resolución estimatoria del vicio de nulidad radical declara la ineficacia *ipso iure* e insubsanable del acto, por lo que el procedimiento para obtener esta declaración de nulidad tampoco puede interrumpir la prescripción, por objeto *inexistente* o ausencia de objeto propio. Se extrae de ello una importante conclusión, como es que aun cuando la interposición del recurso supone el reconocimiento de la obligación por el deudor y por ello, debiera interrumpir la prescripción, la matización jurisprudencial comentada elimina retroactivamente estos efectos en atención a la especial gravedad de la infracción del ordenamiento jurídico que conlleva el acto administrativo de liquidación finalmente declarado nulo de pleno derecho. El acto nulo nunca existió y no debe dejar rastro jurídico alguno, ni siquiera el de los actos dirigidos precisamente a declarar esa inexistencia total. De todo ello se desprende que, pese a la literalidad del artículo 68.1 b) de la LGT, resulta insuficiente acudir al criterio de ruptura del silencio por la mera interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa para entender automáticamente interrumpida la prescripción. Se exige jurisprudencialmente un requisito adicional, como es un acto previo tributario *existente*, por lo que los efectos interruptivos

⁴³ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José [1998]: *La prescripción en Derecho Tributario*. Barcelona. Bosch, págs. 98-99.

⁴⁴ STS de 31 de enero de 1989.

⁴⁵ FALCÓN Y TELLA, Ramón y GRAU RUIZ, María Amparo: «La obligación tributaria (II)...», *op. cit.*, pág. 4; GANDARILLAS MARTOS, Santos de: *Garantías del contribuyente...*, *op. cit.*, págs. 262-265.

de los recursos o reclamaciones terminan anudándose al sentido de la resolución o sentencia de nulidad total.

Si esto es así en relación con el vicio de nulidad radical, nos planteamos qué ocurre cuando lo que se declara es la anulabilidad. En estos supuestos, la jurisprudencia del TS ha aplicado el mismo fundamento utilizado para los vicios de nulidad de pleno derecho, lo que le ha llevado a una conclusión radicalmente contraria. En efecto, ha concluido que la resolución estimatoria de anulación no deja sin objeto existente al recurso o reclamación económico-administrativa. Ello porque, como ya se ha comentado, los efectos de la declaración de anulabilidad son *ex nunc*, produciendo sus efectos a partir de la misma y no antes. El acto era válido, subsistía mientras se sustanciaba el proceso, y solo es expulsado del ordenamiento jurídico cuando es anulado. La conclusión que debemos extraer, pues, es que los actos de recurso o reclamación no pierden su eficacia interruptiva aunque el acto de liquidación discutido posteriormente sea anulado por estimación de las pretensiones del deudor: este existió y debe dejar rastro jurídico, como los actos dirigidos a declarar esa inexistencia relativa. Esta es, creemos, la postura que hubiera sido adoptada por el TS en caso de haber entrado a analizar esta cuestión en la sentencia que se comenta, en la medida en que, si bien pretendía establecer las diferencias entre los actos nulos y anulables a efectos del artículo 68.1 a) de la LGT, cita una sentencia suya de 19 de junio de 2004 que asimismo se refiere a las actuaciones posteriores que se realicen en vía económico-administrativa y jurisdiccional ⁴⁶.

Por lo que se refiere a la doctrina tributaria consultada, se trata de una cuestión escasamente tratada, que en la mayoría de las ocasiones se esfuerza, como hemos visto, en interpretar este motivo de interrupción atendiendo a la parte que pudiera verse beneficiada por la eventual declaración de prescripción, pero en general no se ocupa de analizar las implicaciones que sobre la interrupción puede acarrear un acto viciado de anulabilidad por así declararlo una resolución o sentencia estimatoria. No obstante lo anterior, es posible encontrar voces doctrinales discordantes con la postura del TS, entre las que destacan la opinión de FALCÓN Y TELLA y GRAU RUIZ. Estos autores entienden que la eficacia interruptiva de los actos anulatorios es indisociable a la validez y eficacia de las liquidaciones y actos anulados. Hasta aquí compartimos su postura, ya que solo así podremos ser coherentes con la diferente virtualidad interruptiva de la prescripción de los actos viciados atendiendo a la gravedad de las infracciones cometidas. Pero discrepamos precisamente en el punto de partida, pues aquella doctrina parte de la invalidez *ex tunc* de los actos anulados equiparándolos a los actos nulos y por ello del carácter declarativo también de la declaración de anulabilidad ⁴⁷, mientras que en párrafos anteriores (*vid.* apdo. 3.2 de este comentario) hemos abogado por el carácter constitutivo de esa anulación.

⁴⁶ STS de 19 de junio de 2004: «Sentado que no existió nulidad administrativa de pleno derecho, sino simplemente que las Actas de conformidad incoadas incurrieron en simple anulabilidad, **estas Actas anuladas interrumpieron la prescripción, y lo mismo acontecía con las Actas posteriores incoadas dentro del plazo de seis meses, así como con todas las actuaciones posteriores realizadas ante los Tribunales Económico-Administrativos y Órganos jurisdiccionales Contencioso-Administrativos**» (fundamento jurídico 5.º) (la negrita es nuestra). En el mismo sentido, STS de 18 de marzo de 1999.

⁴⁷ Señalan que «(e)l acto afectado por un vicio no determinante de su nulidad absoluta (...) se impugna y el recurso es estimado, cabe sostener con fundamento que el acto anulatorio priva de todo efecto al acto anulado, que pierde también su virtualidad interruptiva de la prescripción». En FALCÓN Y TELLA, Ramón y GRAU RUIZ, María Amparo: «La obligación tributaria...», *op. cit.*, pág. 5.

4. CONCLUSIONES

De manera muy sintética podemos resumir las principales ideas aportadas por este comentario en las siguientes:

En primer lugar, con carácter general ha de diferenciarse entre actos nulos de pleno derecho y actos anulables a la hora de determinar la interrupción de la prescripción del *derecho* de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Mientras que los actos nulos de pleno derecho carecen de dicha capacidad, con carácter general se puede afirmar que los actos anulables sí interrumpen la prescripción. Ahora bien, las particularidades que se aprecian en la actuación de la Administración hacen necesario precisar esta regla. De manera excepcional, la nulidad relativa o anulabilidad no traerá dicha consecuencia cuando la gravedad del vicio sea de tal entidad que, si bien no puede ser calificada como determinante de nulidad absoluta, por no encajar en los supuestos contemplados en el artículo 217 de la LGT; sin embargo, elementales razones de justicia material recomienden la no consideración del acto anulado a la hora de valorar la interrupción de la prescripción.

Por otro lado, los hechos objeto de este comentario, como declaró inicialmente el TEAR de Valencia, configuran un supuesto de anulabilidad y no de nulidad, en la medida en que el vicio de que adolece el acto administrativo es el de incompetencia, que no puede declararse como *manifiesta*. Tal carácter solo lo revisten determinados supuestos de incompetencia por razón de la materia o del territorio. En concreto, cuando el órgano gestor no sea materialmente competente para comprobar, como sucede en este caso, ha de darse la condición de vicio manifiesto, en el sentido de notorio, claro y palmario según dispone la jurisprudencia analizada, que no concurre en el presente caso.

Por último, hemos abordado la virtualidad interruptiva de los recursos o reclamaciones económico-administrativas que se interpongan por el deudor-recurrente pretendiendo que se reconozca la nulidad del acto administrativo discutido, para concluir que sus efectos interruptivos debieran ser indisociables al sentido de la resolución o sentencia estimatoria. Porque el procedimiento es instrumental de la declaración final de nulidad o anulabilidad y, por rigor lógico estos actos intermedios, accesorios, debieran tener idénticos efectos sobre la prescripción que el acto final de nulidad. De ello se deriva, pues, que no todos los recursos interrumpen la prescripción como parece dar a entender la dicción del artículo 68 de la LGT. Así, ni la liquidación nula ni el procedimiento para obtener tal declaración del artículo 217.1 de la LGT interrumpirían la prescripción, lo que resulta plenamente congruente con la idea de eliminar cualquier rastro jurídico de los actos nulos (efectos *ex tunc* de la nulidad radical de los actos administrativos). Por su parte, los procedimientos dirigidos a la anulación (nulidad relativa) de los actos sí interrumpirían la prescripción, de la misma forma que lo haría la declaración final de anulabilidad.