

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid***Extracto:**

EN este artículo se analiza uno de los supuestos de prescripción de la deuda tributaria que más polémica ha suscitado en la jurisprudencia. Nos referimos a la prescripción que se produce por paralización injustificada y no imputable al recurrente del procedimiento económico-administrativo. Y se presta una atención especial al mismo cuando la Administración revisora y la Administración titular del crédito tributario son distintas.

En el estudio partimos de un hecho constatable en el Estado autonómico, cual es la distribución de competencias de gestión tributaria entre tres niveles de Hacienda, el estatal, el autonómico y el local, y cómo dicha distribución da lugar a que los Tribunales Económico-Administrativos del Estado sean competentes para la revisión en esta vía de actos de gestión relativos a tributos cuyo rendimiento pertenece a otras Administraciones, como es el caso de los tributos cedidos, respecto a la Hacienda de las Comunidades Autónomas, o del IBI e IAE, respecto a las Haciendas municipales. Dada la concurrencia de una pluralidad de Administraciones, en este trabajo intentamos dar respuesta a dos cuestiones fundamentales en relación con ese supuesto de prescripción por paralización del económico-administrativo. La primera, formulada desde el punto de vista del contribuyente, si afecta al instituto de la prescripción el hecho de que el sujeto activo de la obligación tributaria es una Administración distinta de aquella cuya inactividad provoca el transcurso del plazo de prescripción. La segunda, formulada desde el punto de vista de la Administración titular del crédito tributario, si la prescripción debida a la inactividad de los órganos económico-administrativos de otra Administración, la estatal, conlleva algún tipo de responsabilidad de ésta por el perjuicio causado y si, a tal efecto, es procedente o no la acción por responsabilidad patrimonial de la Administración.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La prescripción debida a la paralización del procedimiento económico-administrativo por causas no imputables al administrado.
- III. La prescripción de tributos de otras Administraciones por inactividad de los TEA Estatales.
- IV. La responsabilidad patrimonial de la Administración como fórmula de resarcimiento del perjuicio sufrido por la Administración titular del crédito tributario prescrito.

NOTA: Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación SEJ2006-11841, «nuevas perspectivas en la justicia administrativa tributaria», financiado por la Dirección General de Investigación del Ministerio de Educación y Ciencia.

I. INTRODUCCIÓN

1. Descentralización del sistema tributario en el Estado autonómico y atribución a los TEA estatales de la revisión de tributos cuyo rendimiento corresponde a otras Administraciones.

Una de las notas características del sistema de financiación de nuestro *Estado autonómico* consiste en la atribución a cada ente político-territorial de una Hacienda propia, integrada, entre otros recursos, destacadamente por aquellos que poseen una naturaleza tributaria. La Constitución y las normas que en esta materia integran el bloque de la constitucionalidad han diseñado, a tal fin, el reparto del poder tributario entre los tres niveles de Hacienda, estatal, autonómico y local, y han regulado el ejercicio de las correspondientes competencias.

Sin necesidad de entrar en más detalles sobre el particular, lo que nos interesa destacar especialmente de ese reparto del poder tributario en el Estado autonómico es cómo, respecto a determinados tributos del sistema, las normas que integran el bloque de la constitucionalidad han llevado a cabo una auténtica distribución de las tres competencias tributarias entre distintos entes político-territoriales de los que integran dicho Estado. Esto es, respecto a un mismo tributo han efectuado un reparto de la competencia normativa, necesaria para su establecimiento, de la competencia administrativa o de gestión, necesaria para su aplicación, y de la competencia sobre el rendimiento o recaudación del mismo.

Si fijamos nuestra atención en la distribución de competencias que se produce entre los niveles de Hacienda estatal y autonómico, tal es el caso, significativamente, de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, que actualmente constituyen uno de los recursos fundamentales de la Hacienda de las Comunidades Autónomas de régimen común y que con el proceso de reforma estatutaria en que nos hallamos inmersos van a ver reforzada todavía más esa posición central en el sistema de financiación autonómica.

Las normas que disciplinan el proceso de cesión de tributos han atribuido determinadas competencias a las Comunidades Autónomas y han reservado otras en manos del Estado, al

que en todo caso corresponde la titularidad de estos tributos ¹. Centrándonos en la competencia administrativa o de aplicación de estos tributos, por lo que al objeto de nuestro estudio respecta, el Estado se ha reservado la competencia para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan respecto a los tributos cedidos. Es decir, la competencia para la revisión en vía económico-administrativa de los tributos cedidos no ha sido objeto de delegación a las Comunidades Autónomas y, en consecuencia, corresponde ejercerla a la Administración del Estado a través de sus propios órganos económico-administrativos ².

Si detenemos nuestra mirada en el reparto competencial entre el Estado y los Entes Locales, advertimos rápidamente, por lo que ahora nos interesa de la existencia de una serie de impuestos integrantes de la Hacienda local que son de *gestión compartida* entre la Administración estatal y la local. Tal es el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), respecto a los cuales corresponde al Estado la realización de un conjunto de actuaciones necesarias para la aplicación de estos impuestos, tales como la gestión catastral en el IBI y la gestión censal e inspección tributaria en el IAE, mientras que a la Administración local corresponden otra serie de competencias encaminadas a la liquidación y exacción de los correspondientes créditos tributarios ³.

Lo que queremos destacar especialmente, a los efectos que ahora nos interesan, es que ese reparto competencial entre el Estado y los Entes locales en la gestión de estos impuestos municipales va a determinar que el régimen de revisión de unos y otros actos de gestión de estos impuestos sea distinto. Respecto a los actos de aplicación de estos impuestos que emanen de la Administración estatal en el ejercicio de la competencia que tiene atribuida será aplicable el régimen de revisión estatal, por lo que los órganos económico-administrativos del Estado serán los competentes para conocer de las correspondientes reclamaciones. Respecto a los actos de gestión de estos impuestos emanados de la propia Administración local en el ejercicio de su competencia resultará aplicable su propio régimen de revisión en vía administrativa ⁴.

Al reparto de las competencias tributarias entre los tres niveles de Hacienda hay que unir la redistribución complementaria del ejercicio competencial que se produce a través de distintas técnicas dispuestas para la colaboración entre las diferentes Administraciones tributarias tales como las encomiendas de gestión de servicios articuladas a través de convenios de colaboración o las delegaciones intersubjetivas de competencias o funciones para la gestión de los tributos. Pues bien, en muchos casos la redistribución competencial que se produce a través de estas técnicas va a

¹ Sobre el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, son destacables los trabajos de RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004 y DE LA PEÑA AMORÓS, M.M.: *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, Murcia, 2005.

² Así se establece en el artículo 20.1 b) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en los concordantes preceptos de los Estatutos de Autonomía y de las leyes que disciplinan la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.

³ Sobre la gestión compartida del IBI y del IAE, *vid.*, BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Montecorvo-UAM, Madrid, 1999, págs. 277 y ss.; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*, Cabildo de Lanzarote, Las Palmas de Gran Canaria, 2006, págs. 66 y ss.

⁴ Sobre ello, *vid.*, BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *Gestión tributaria...*, cit., págs. 389-406, respecto a la revisión de los actos de aplicación del IBI, y págs. 481-492, en cuanto a la revisión de los actos de aplicación del IAE.

provocar que el régimen de revisión aplicable en vía administrativa a los actos de gestión emanados por la Administración tributaria en ejercicio de competencias delegadas sea el propio del Ente delegado y no el del Ente delegante ⁵.

Con lo cual, por esta vía de la redistribución competencial, puede llegar a la competencia de los órganos económico-administrativos del Estado la revisión de determinados actos de gestión tributaria relativos a impuestos autonómicos o locales emanados por la Administración tributaria estatal. En cualquier caso, claro está, para que ello sea posible, la norma o convenio que articule la delegación tiene que prever expresamente que el régimen de revisión sea el propio del Ente delegado, pues en otro caso la competencia revisora corresponderá al Ente delegante ⁶.

El panorama, pues, que se observa en el Estado autonómico desde el punto de vista de las competencias administrativas de aplicación o gestión del sistema tributario, entendido éste en su conjunto, es el de un fraccionamiento de tales competencias entre las Administraciones tributarias de los tres niveles de Hacienda, tanto en sentido vertical como en sentido horizontal entre las distintas Administraciones del nivel autonómico y local.

En este panorama destacan especialmente los casos en los que cabe apreciar respecto a un mismo tributo o conjunto de tributos un reparto en sentido vertical de las distintas competencias necesarias para su aplicación, de manera que respecto a los mismos se produce una auténtica *gestión compartida* bien entre la Administración tributaria estatal y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, como ocurre respecto a la mayor parte de los tributos cedidos, bien entre la Administración tributaria estatal y las Administraciones tributarias locales, como sucede respecto al IBI y al IAE.

En este trabajo queremos partir del hecho de que respecto a estos tributos de gestión compartida al Estado corresponde la competencia de revisión económico-administrativa de los actos de aplicación de los mismos, bien en su totalidad, cuando se trata de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, bien respecto a algunos actos de aplicación de los mismos cuya competencia corresponde al Estado que, no obstante, determinan el ejercicio de las posteriores potestades de liquidación y recaudación que corresponden a los municipios, en el caso del IBI y del IAE ⁷. Así como, en fin, de la

⁵ Sobre las relaciones entre las Administraciones tributarias estatal y autonómicas, *vid.*, GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 145 y ss.; respecto a las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales, *vid.*, BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *Gestión tributaria...*, cit., págs. 103 y ss., y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Relaciones interadministrativas...*, cit., págs. 355 y ss.

⁶ En este sentido, en relación a los convenios para la recaudación ejecutiva de tributos locales que puedan celebrarse con la AEAT, entiende BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *Gestión tributaria...*, cit., pág. 214, que «el régimen de impugnación dependerá esencialmente de lo que se establezca en los propios convenios respecto del Ente al que corresponde la resolución de los recursos. Lo normal será que sea el propio Estado el competente para resolverlos, en cuyo caso parece que el procedimiento impugnatorio será el propio de este último: recurso de reposición potestativo y previo al económico-administrativo ante los TEA estatales».

⁷ Como gráficamente señala MARTÍN QUERALT, J.: «Gestión compartida, inactividad de la Administración y prescripción en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Tribuna Fiscal*, núm. 187, 2006, pág. 4, en referencia a la gestión compartida de los impuestos municipales, «el Estado se reserva aquellos aspectos de esos impuestos que constituyen el soporte o base para su exacción y recaudación por los Ayuntamientos, de tal manera que, cortado ese cordón umbilical, la actividad tributaria municipal quedaría absolutamente vacía de contenido».

posibilidad de que a través de técnicas complementarias de redistribución competencial, la revisión económico-administrativa de tributos cuyo rendimiento corresponde a otras Administraciones resulte ser competencia del Estado.

2. El planteamiento del problema: la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo seguido ante los TEA estatales respecto a tributos de otras Administraciones.

Partiendo de este hecho o circunstancia, como decimos, en este trabajo nos planteamos la cuestión de los efectos jurídicos que puede desplegar la paralización del procedimiento de revisión durante un período de tiempo que supere el plazo de prescripción por inactividad omisiva del propio Tribunal Económico-Administrativo del Estado respecto a reclamaciones relativas a tributos integrantes de la Hacienda de las Administraciones autonómicas o locales.

Desde el punto de vista del contribuyente cabe plantearse en estos casos si cabe apreciar la prescripción de la obligación tributaria, habida cuenta de que el sujeto activo de dicha obligación es una Administración distinta a aquella cuya inactividad omisiva provoca el transcurso del plazo de la prescripción extintiva previsto en la LGT.

Desde el punto de vista de la Administración titular del crédito tributario cabe plantearse si la circunstancia de que, en su caso, la prescripción del mismo se haya debido a la inactividad omisiva de la Administración del Estado en la que se incardinan los Tribunales Económico-Administrativos conlleva algún tipo de responsabilidad de ésta por el perjuicio causado.

Tales cuestiones no obedecen a una mera especulación teórica sino que han sido y están siendo objeto de debate en la jurisprudencia de los últimos años en relación con un buen número de casos planteados en la realidad sobre los que ha tenido que pronunciarse, en la que, lo adelantamos ya, cabe apreciar contradicciones, vacilaciones y reconocidos cambios de criterio.

En el análisis de esta cuestión, lógicamente, llevaremos a cabo un estudio y revisión crítica de esta jurisprudencia, así como de las aportaciones de la doctrina que se ha acercado al tema, con el propósito de ofrecer una visión clarificadora de la evolución jurisprudencial y de analizar los distintos argumentos manejados a favor de unas y otras tesis con la esperanza de poder llegar a alguna respuesta o conclusión satisfactoria sobre la misma.

Para ello hemos trazado el plan de analizar, en primer lugar, con carácter general, el supuesto de prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo, para continuar, en segundo lugar, con el análisis de las especiales cuestiones que se plantean cuando la prescripción por esta causa afecta a créditos tributarios correspondientes a otras Administraciones, concluyendo, finalmente, con el estudio de las posibilidades de resarcimiento por el perjuicio que ha sufrido la Administración titular del crédito tributario prescrito a través de la acción por responsabilidad patrimonial.

II. LA PRESCRIPCIÓN DEBIDA A LA PARALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO POR CAUSAS NO IMPUTABLES AL ADMINISTRADO

1. La regulación en la LGT de la interposición de reclamaciones y recursos como causa interruptiva del plazo de prescripción.

El artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) establece el plazo de prescripción de cuatro años aplicable con carácter general en materia tributaria. Según dispone expresamente el precepto, dicho plazo se aplicará tanto a los derechos de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas como a los derechos del contribuyente de solicitar y obtener las devoluciones tributarias y reembolsos del coste de las garantías que correspondan ⁸.

Entre las causas que interrumpen el plazo de prescripción, el artículo 68 de la LGT contempla, tanto para el derecho de la Administración a liquidar como para el derecho a recaudar, *la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos*. Respecto al derecho del obligado tributario a solicitar y obtener devoluciones tributarias y reembolsos del coste de las garantías, este precepto contempla también como causa con efecto interruptivo de la prescripción *la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase*.

La consecuencia de la interrupción del plazo de prescripción es que desde ese momento comienza el cómputo de un nuevo plazo de prescripción, según señala el artículo 68.5 de la LGT.

2. Efecto instantáneo de la interrupción de la prescripción por interposición de reclamaciones y recursos en vía administrativa: posibilidad de apreciar la prescripción por inactividad omisiva del órgano de revisión.

La redacción que la nueva LGT ha dado a esta causa interruptiva del plazo de prescripción no deja lugar a dudas de que durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo es posible apreciar la prescripción si se produce una paralización de tal procedimiento por causas no imputables al administrado que supere el plazo de cuatro años.

En efecto, la mención como causas con efecto interruptivo de la prescripción, junto a la propia interposición de reclamaciones y recursos a que escuetamente se refería el artículo 66 de la LGT-1963, de las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de las reclamaciones o recursos pone de manifiesto que el sometimiento de la cuestión controvertida a la decisión del tribunal económico-administrativo no mantiene suspendido el plazo

⁸ Como es sabido, la reducción del plazo general de prescripción de cinco a cuatro años se introdujo por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuya Disposición Final 1.ª modificó en este sentido el entonces vigente artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT-1963).

de prescripción en tanto en cuanto se sustancie la reclamación y se obtenga una resolución que ponga fin al procedimiento, sino que, interrumpido el plazo por la interposición de la reclamación económico-administrativa, comienza el cómputo de un nuevo plazo de prescripción que en el curso del procedimiento podrá ser o no interrumpido en función de que se produzcan actuaciones del Tribunal o de las partes que, en su caso, sean debidamente notificadas al obligado tributario.

Con ello, la nueva LGT ha acogido el criterio sentado por la jurisprudencia en el sentido de reconocer un efecto instantáneo a la interrupción de la prescripción producida por la interposición de reclamaciones o recursos, frente a la tesis que postulaba un efecto duradero de tal interrupción durante todo el tiempo de tramitación de la reclamación o recurso ⁹.

Como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2004 (rec. 705/1999), *«el principio de seguridad jurídica, al que en definitiva responde el establecimiento de plazos de prescripción de los derechos de la Administración a practicar o a recaudar liquidaciones tributarias, impone su aplicación al supuesto en que, pendiente una reclamación económico-administrativa, el órgano Económico-Administrativo permanece inactivo durante un periodo 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 alteraciones 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 periodo de tiempo susceptible de determinar los efectos extintivos que la prescripción produce; cuando por causas ajenas a la reclamante, transcurren más de cinco años sin que el Tribunal haya dado impulso a la reclamación o la haya resuelto, ni la interesada haya realizado ningún otro acto interruptivo del plazo, se consuma la prescripción del derecho que se está ejercitando, sin que la circunstancia de haber permanecido bajo la competencia de un TEAR o del TEAC obste a la entrada en juego del instituto de la prescripción.»*

No puede desconocerse, para la correcta comprensión en estos casos de la prescripción de la obligación tributaria, que los tribunales económico-administrativos son órganos administrativos incardinados, aun con todo el grado de autonomía e independencia que se quiera, en la propia estructura de la Administración tributaria. De ahí que con la interposición de la correspondiente reclamación, cuando se ha acordado la suspensión de la ejecución del acto impugnado, se produce el traslado del expediente y de la iniciativa del órgano de gestión al órgano de revisión y la posible inactividad de éste puede ser considerada a tales efectos como inactividad del sujeto activo de la obligación ¹⁰.

⁹ En la doctrina, sobre la posibilidad de apreciar la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo, cfr., FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 140 y ss.; ROJÍ BUQUERAS, J.M.: «La prescripción como consecuencia de la paralización de un expediente durante la substanciación de una reclamación económico-administrativa», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 344, 2000, págs. 2 y ss.; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, en *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001, págs. 24 y ss.

¹⁰ En este sentido, señala FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, cit., pág. 145, que «aunque la suspensión de la ejecución del acto impugnado impida apreciar la "inactividad" de los órganos de gestión, el carácter administrativo de los órganos competentes para la resolución de la reclamación permite considerar que existe inactividad del sujeto activo de la obligación». Por el contrario, ROJÍ BUQUERAS, J.M.: «La prescripción como consecuencia...», cit., pág. 3, critica esta doctrina del Tribunal Supremo que admite la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo al entender que resulta extraña a la concepción jurídica del instituto de la prescripción en la medida en que no aparece acorde con la naturaleza de la misma que se pueda producir durante la tramitación de un recurso. Al respecto, propone este autor otro tipo de medidas tales como ligar a la caducidad del procedimiento por el transcurso de los plazos

3. No aplicabilidad del supuesto de prescripción cuando la paralización se produce en vía jurisdiccional.

No sucede lo mismo cuando se trata de la interposición de un recurso en vía jurisdiccional. De acuerdo con lo señalado en el artículo 68.6 de la LGT, en este caso se produce la interrupción del plazo de prescripción permaneciendo interrumpido dicho plazo y, por tanto, suspendido el inicio del cómputo de un nuevo plazo de prescripción hasta que la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial ¹¹. Lo cual es lógico, puesto que la actividad desarrollada en vía jurisdiccional no constituye una actuación de la Administración acreedora del crédito tributario y el impulso del proceso es responsabilidad exclusiva del órgano jurisdiccional ¹².

4. La prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo.

A efectos de apreciar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar o a recaudar las sumas liquidadas por paralización del procedimiento económico-administrativo hay que distinguir si se ha producido o no la suspensión de la ejecución del acto impugnado con la interposición de la reclamación o recurso.

correspondientes los efectos de la prescripción de la obligación tributaria cuando hubieran transcurrido los plazos para la misma, es decir, considerar que no se produjo en estos casos el efecto interruptivo de tal prescripción con la interposición de la reclamación o recurso e, incluso, introducir en el procedimiento económico-administrativo una norma similar a la actualmente recogida en el artículo 150.2 de la LGT respecto a la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, en el sentido de que, transcurridos determinados plazos, el acto que en su día interrumpió la prescripción perdiera esa virtualidad consumándose, de haber transcurrido los plazos, la prescripción. Desde nuestro punto de vista, la tesis de este último autor entraña una cierta contradicción, pues por un lado se afirma que es contrario al instituto jurídico de la prescripción que ésta se pueda producir durante la tramitación de un recurso, lo que apunta a una suspensión del plazo de prescripción, y por otra, se proponen medidas que implican, precisamente, la posibilidad de que la prescripción se pueda producir durante la tramitación del recurso, aparte, además, de que quizá este autor no ha valorado adecuadamente la circunstancia de que los tribunales económico-administrativos son órganos de la propia Administración tributaria.

¹¹ Ésta había sido también la tesis mantenida por la jurisprudencia, así la STS de 6 de noviembre de 1998 (rec. 9483/1992) señala que *«en cuanto al recurso contencioso-administrativo, si bien esta Sala tiene declarada con reiteración la posibilidad de apreciar la prescripción cuando el transcurso del aquí aplicable plazo de cinco años se hubiese consumado en la vía económico-administrativa sin existencia de actos de interrupción y no obstante, incluso, de que se tratara de casos en que se hubiera suspendido cautelarmente la ejecutividad del acto tributario inicialmente impugnado, no puede seguirse el mismo criterio cuando el asunto ha sido introducido en la vía jurisdiccional, salvo en el caso de que mediara una suspensión del procedimiento adoptada en forma y se completara el plazo prescriptivo durante la situación de suspensión. En cualquier otra hipótesis, el impulso del procedimiento y la adopción de las resoluciones pertinentes, sin perjuicio de los supuestos de caducidad de la instancia, es responsabilidad del órgano jurisdiccional, conforme establece el artículo 237 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y, por consiguiente, queda enervada la posibilidad de prescripción»*. En el mismo sentido, STS de 21 de noviembre de 1998 [rec. 9995/1992 (NFJ007226)]; STS de 19 de febrero de 2000 [rec. 3149/1995 (NFJ009169)].

¹² Como señala la STS de 19 de febrero de 2000 [rec. 3149/1995 (NFJ009169)], la doctrina sobre prescripción por paralización de la reclamación económico-administrativa no resulta aplicable «a los supuestos en que el tiempo se complete en vía jurisdiccional, puesto que la actividad en esta última desarrollada no guarda relación alguna con actuaciones imputables a la Administración que puedan o deban ser impulsadas por los interesados, sino que constituyen actos de naturaleza diferente, dirigidos a garantizar el derecho fundamental a la tutela de los derechos o intereses legítimos que reconoce el artículo 24 de la Constitución y cuyo impulso es exclusiva responsabilidad del órgano jurisdiccional ex artículo 237 de la Ley Orgánica del Poder Judicial».

4.1. La prescripción en el caso de que se haya acordado la suspensión del acto impugnado.

4.1.1. Prescripción del derecho a recaudar.

Si se ha acordado la suspensión de la ejecución del acto impugnado el órgano de gestión no puede ejercer sus potestades en orden a la recaudación de la deuda tributaria derivada del mismo en tanto en cuanto no se levante la suspensión, dependiendo la actividad de la Administración enteramente del órgano de revisión. Con lo cual, a éste corresponde el impulso del procedimiento y será su propia inactividad cuando ésta sea injustificada la que pueda producir la prescripción del derecho de la Administración a recaudar las sumas liquidadas por el transcurso del plazo correspondiente.

4.1.2. Prescripción del derecho a liquidar.

Respecto a la prescripción del derecho a liquidar, entendemos que también en los supuestos en los que por parte de los órganos de gestión se hayan desarrollado actuaciones que den lugar a la emisión de una liquidación definitiva, por ejemplo, cuando la misma se practica como resultado de las correspondientes actuaciones inspectoras, suspendida la ejecución de tal liquidación con la interposición de la reclamación, la posible prescripción del derecho a liquidar dependerá de la actuación del órgano de revisión.

Sin embargo, cuando la liquidación impugnada es provisional, nada impide que también la actividad de los órganos de gestión, por ejemplo, iniciando un procedimiento de inspección, tenga eficacia interruptiva respecto al derecho de la Administración a liquidar. En estos casos, la posibilidad de que concurra o no la prescripción del derecho de la Administración no depende sólo de la actividad o inactividad del órgano de revisión, sino que hay que tener presente también la actividad o inactividad que al respecto hayan podido desplegar los órganos de gestión¹³.

Ello no obsta para que cuando se produzca la paralización del procedimiento económico-administrativo respecto a la impugnación de una liquidación provisional, pueda apreciarse también la prescripción del derecho de la Administración a liquidar si ha transcurrido el plazo previsto para ello y la Administración no prueba la existencia de actuaciones del obligado tributario o de los órganos de gestión, al margen del procedimiento de revisión que se halla injustificadamente paralizado, con eficacia interruptiva de tal plazo de prescripción.

¹³ Entiende, en este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, cit., pág. 148, en nota 53, que tratándose de liquidaciones provisionales «la paralización durante más de cinco años de la reclamación económico-administrativa no supone por sí misma la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo de que se trate (pues dicha prescripción puede ser interrumpida por los órganos de gestión), sino únicamente de la acción para exigir el pago de la liquidación provisional».

4.1.3. Efectos de la suspensión del acto impugnado sobre el plazo de prescripción del derecho a liquidar y del derecho a recaudar.

La suspensión de la ejecución del acto impugnado ha querido hacerse valer *históricamente* en la doctrina del TEAC como una circunstancia que impide la prescripción del derecho de la Administración a recaudar por cuanto los órganos de gestión no pueden ejercitar sus potestades en tal sentido mientras dure la suspensión. De ahí que no pueda atribuírseles la inactividad que da lugar al silencio de la relación jurídica determinante de la prescripción ¹⁴. Tesis esta que fue confirmada también en un tiempo pasado por la Audiencia Nacional ¹⁵.

Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se manifestó en contra de tal tesis, motivando un cambio en el criterio de la Audiencia Nacional y, consecuentemente, el nuevo criterio fue acogido también por el TEAC, que modificó así su postura tradicional sobre la cuestión ¹⁶. Para el Tribunal Supremo la suspensión de la ejecución del acto administrativo no afecta al plazo de prescripción porque tal suspensión constituye una moratoria que el acreedor concede al deudor mientras aquél revisa la conformidad a Derecho de la deuda exigida. Lo que afecta al plazo de prescripción es la interposición de la reclamación y los posteriores actos desarrollados en el curso del procedimiento cuando se produzcan con conocimiento formal del obligado tributario, por su efecto interruptivo de tal plazo de prescripción, como destaca el artículo 68 de la LGT ¹⁷.

¹⁴ Sobre esta tesis preconizada por el TEAC y su contradicción con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, cfr., URTASUN AMANN, R.: «Más sobre la prescripción por paralización de la vía económico-administrativa. (Ideas a partir de diversas resoluciones del TEAC de 2 de junio de 1993)», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, págs. 141 y ss.

¹⁵ Como se explica en la Resolución del TEAC de 14 de diciembre de 1994 [rec. 1244/1993 (NFJ003713)], «este Tribunal Central ha venido manteniendo en numerosas Resoluciones, entre ellas las de 29 de abril de 1987 y 13 de mayo de 1992, que si la ejecución del acto impugnado ha sido suspendida no prescribe el derecho de la Administración para hacer efectiva la liquidación contenida en aquél por estar suspendido el ejercicio de ese derecho. Este criterio fue confirmado por la Audiencia Nacional en diversas Sentencias, entre otras, las de 29 de mayo de 1989 y 17 de enero de 1992, en las que se manifestaba que: "... solicitada y concedida tal suspensión, la Administración se encuentra imposibilitada para exigir el cobro de la deuda liquidada hasta el fin de la vía económico-administrativa en todas sus instancias (art. 81.3 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981), y siendo las cosas así, ni puede decirse que haya prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (que ya ha sido determinada mediante la correspondiente liquidación) ni que ha prescrito la acción para exigir el pago, puesto que la Administración no puede exigirlo por estar suspendida la ejecución de la liquidación, de suerte que según el artículo 1.969 del Código Civil, como recuerda el señor Abogado del Estado, no pudiendo ejercitarse la acción, no hay dejación ni abandono o inactividad alguna de la Administración, sin los cuales no puede producirse ninguna prescripción".»

¹⁶ En este sentido, resulta ilustrativa la Resolución del TEAC de 14 de diciembre de 1994 [rec. 1244/1993 (NFJ003713)], cuando, tras exponer el nuevo criterio sentado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y aceptado por la Audiencia Nacional, señala que en acatamiento de tal jurisprudencia, «este TEAC modifica el criterio que ha venido sustentando hasta la fecha y declara que la suspensión del acto administrativo impugnado, en cualquiera de las instancias de la vía económico-administrativa, prevista en el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento de 1981, no afecta a los plazos de prescripción contemplados en el artículo 64 de la Ley General Tributaria».

¹⁷ En este sentido se pronuncia tempranamente la STS de 18 de marzo de 1992 [rec. 2546/1989 (NFJ001528)]. Para la misma, además, «perteneciendo a la esfera de facultades del acreedor (Tribunal Económico) revisar el acto antes de que se consuma el plazo de prescripción, atentaría al principio de la seguridad jurídica que garantiza la Constitución (art. 9.3) y que constituye el fundamento de esta modalidad de adquisición o pérdida de los derechos, confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de prescripción. De ahí que la Sala estime que, habiendo estado paralizado el recurso de alzada ante el TEAC, por causa no imputable al recurrente, durante más de cinco años ha de estimarse prescrito el derecho de la Hacienda Pública al cobro de las deudas tributarias liquidadas». En el mismo sentido, STS de 28 de diciembre de 2000 [rec. 4868/1995 (NFJ013851)].

Conforme al criterio del Tribunal Supremo, por lo tanto, suspensión de la ejecución del acto impugnado por interposición de la reclamación económico-administrativa y plazo de prescripción operan en planos distintos. Lo cual es lógico si se atiende a la finalidad de una y otra institución¹⁸. Mientras que la suspensión de la ejecución lo que persigue es conceder al deudor una moratoria, en la mayor parte de los casos previa aportación de garantía, en tanto en cuanto el propio acreedor revisa la conformidad a Derecho del acto administrativo, el instituto de la prescripción encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica, consistiendo su presupuesto en la formulación tardía de una pretensión, entendiéndose como tal aquella que, atendido el previo silencio y el tiempo transcurrido, la ley considera como objetivamente desleal¹⁹.

Con lo cual, si efectivamente, con la suspensión de la ejecución del acto impugnado el sujeto activo de la obligación tributaria careciese de toda posibilidad de actuación en relación con la prestación tributaria, cabría hablar también de una especie de suspensión del plazo de prescripción en tanto en cuanto se volviesen a rehabilitar las facultades del sujeto activo, pero con la interposición de la reclamación económico-administrativa resulta que es, precisamente, el sujeto activo, a través de los órganos económico-administrativos, el que viene obligado a desarrollar las actuaciones pertinentes para la revisión del acto administrativo²⁰. Y ello, tanto si se trata de un acto administrativo en el que se ha concretado el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, como si se trata de un acto administrativo propio del procedimiento de recaudación, como puede ser la providencia de apremio. La inactividad del sujeto activo en el procedimiento de revisión puede, lógicamente, determinar la prescripción del correspondiente derecho de la Administración a liquidar o a exigir el pago de lo liquidado y, en este caso, el cómputo de los plazos de prescripción, las causas interruptivas de la misma y la propia inactividad obedecen a la propia lógica del procedimiento a través del cual está desarrollando sus facultades el sujeto activo, esto es, el propio procedimiento de revisión²¹.

No puede desconocerse, en este sentido, que la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible y que la misma es exigible desde que ha sido liquidada y es posible su pago²². De

¹⁸ Sobre la función de la suspensión del acto impugnado, *vid.*, VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*. CEF, Madrid, 2006.

¹⁹ Cfr., DIEZ-PICAZO y PONCE DE LEÓN, LUIS: *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964, pág. 41.

²⁰ Como destaca ROJÍ BUQUERAS, J.M.: «La prescripción...», cit., pág. 4, «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, supone la consumación de la prescripción, sin que para ello sea obstáculo el que el Tribunal Económico-Administrativo o el órgano de recaudación competente hubieran acordado la suspensión del ingreso de la suma reclamada, ya que esta medida en absoluto impide la resolución del procedimiento y es a estos efectos completamente irrelevante».

²¹ De ahí que no podamos estar de acuerdo con la matización que a la jurisprudencia del Tribunal Supremo de que es posible la prescripción del derecho a recaudar por paralización del procedimiento económico-administrativo hace URTASUN AMANN, R., «Más sobre la prescripción...», cit., págs. 142 y ss., en el sentido de que sólo es aplicable cuando hubiese terminado el plazo de ingreso en período voluntario antes de acordarse la suspensión, pero no en el supuesto de que la suspensión se acordase antes de que concluyese tal plazo de ingreso en período voluntario, porque, a nuestro juicio, el cómputo del plazo de prescripción que se consume por la paralización del procedimiento económico-administrativo comienza con la interposición de la reclamación.

²² Como señala PIÑA GARRIDO, M.D.: *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, Cóllex-UAM, Madrid, 1997, pág. 51, la obligación surge en cuanto se verifica el hecho imponible, aunque no sea exigible mientras no se liquide, por lo que «el sentido que ha de darse a la expresión "exigibilidad del impuesto" en Derecho español es, pues, el de posibilidad de cumplimiento –de pago– de una obligación surgida con anterioridad».

ahí que la suspensión de la ejecución del acto impugnado no afecte al derecho de la Administración a liquidar que, en la gran mayoría de los casos, es el que va a prescribir directamente por la inactividad del órgano económico-administrativo, puesto que la revisión versará sobre el ejercicio que de ese derecho ha realizado la Administración a través de las correspondientes potestades. Con la consecuencia añadida de que la prescripción del derecho a liquidar acarrea indirectamente la prescripción del derecho de la Administración a recaudar en estos supuestos en los que se suspendió la ejecución del acto²³.

De ahí que la jurisprudencia del Tribunal Supremo muestre, en ocasiones, una cierta vacilación o, mejor dicho, falta de precisión sobre la cuestión, pues cuando el acto impugnado es una liquidación y se acuerda su suspensión, el Tribunal en algunos casos está entendiendo que la suspensión no afecta a la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar, que es el que se encuentra en una situación de pendencia a raíz de la reclamación interpuesta, pero sí afecta a la prescripción del derecho de la Administración a recaudar, imposibilitando ésta al no poder ejercer la Administración su derecho a cobrar la deuda²⁴.

Sin embargo, desde mi punto de vista, en esta argumentación del Tribunal se está produciendo la confusión de dos cuestiones distintas. La reclamación interpuesta contra un acto del procedimiento dirigido a la determinación de la deuda tributaria no afecta, en principio, a la prescripción del derecho a recaudar, pero no porque se haya obtenido la suspensión de la ejecución del acto, como parece pensar el Tribunal, sino porque la reclamación interpuesta no versa directamente sobre tal derecho de la Administración a recaudar.

Lo que sucede, como veremos más adelante, es que en estos casos el derecho de la Administración a recaudar depende lógica y funcionalmente del derecho de la misma a determinar la deuda tributaria, por lo que, en este sentido, indirectamente, sí se ve afectado también el derecho a recaudar, en el sentido de que al mismo le alcanzan los efectos de la prescripción del derecho a liquidar acaecida por paralización del procedimiento económico-administrativo.

La reclamación interpuesta contra un acto propio del procedimiento de recaudación, por ejemplo, contra la providencia de apremio, hace que pueda llegar a prescribir directamente el derecho de la Administración a recaudar por paralización del procedimiento económico-administrativo.

²³ Señala, en este sentido, la SAN de 31 de marzo de 1998 [rec. 118/1995 (NFJ006908)], que *«procede la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, al haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, por paralización en el Tribunal Económico-Administrativo Central más de cinco años, prescripción que arrastra a la de la acción al cobro de la deuda tributaria, y aunque hubiese estado suspendida»*.

²⁴ Señala, en este sentido, la STS de 14 de febrero de 1997 [rec. 11198/1991 (NFJ005903)], en relación con la suspensión de una liquidación acordada por la interposición de una reclamación económico-administrativa contra la misma, que *«la suspensión de la ejecución o sea del ingreso o cumplimiento del ingreso de la obligación tributaria afecta a la acción para el cobro y, por tanto, a esta modalidad prescriptiva, de modo que como la solicitud de suspensión ha surgido del deudor tributario, es indiscutible que concedida ésta, por el acreedor, y en tanto, se mantenga dicha suspensión, no corre el plazo de prescripción de la acción para el cobro»*. Por el contrario, entiende esta Sentencia que *«la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, que se hallaba en situación controvertida en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, es independiente y distinta de la prescripción de la acción para el cobro, de manera que nada tiene que ver con la suspensión o no de la ejecución de la deuda tributaria»*.

No es correcta, al respecto, para enervar la prescripción del derecho de la Administración a recaudar, la argumentación de que no resulta exigible el crédito tributario debido a la suspensión de la ejecución, pues el mismo resulta exigible, como hemos dicho, desde que se produce la liquidación y se abre el plazo para recaudar. La suspensión de la recaudación motivada por la interposición de la reclamación o recurso constituye una garantía del obligado tributario en tanto en cuanto se dilucidan las cuestiones sometidas a la revisión de los órganos competentes, pero no afecta en sí ni al nacimiento ni a la exigibilidad de la obligación, elementos claves, éstos sí, a efectos de apreciar o no la prescripción de la obligación tributaria, sino que, antes bien, presupone lógicamente tanto el nacimiento como la exigibilidad de dicha obligación.

A ello no obsta la circunstancia de que debido a la moderna estructura de los procedimientos de aplicación de los tributos, la ley atribuya un papel relevante a los propios obligados tributarios, concediendo un plazo para el cumplimiento voluntario de las correspondientes obligaciones tributarias. Ahí están, significativamente, las obligaciones de presentar las correspondientes declaraciones-liquidaciones acompañadas, en su caso, del respectivo ingreso de la deuda en los plazos previstos en la normativa de numerosos tributos o los plazos para efectuar el ingreso en período voluntario de los actos de liquidación notificados por la Administración a los contribuyentes. Sólo cuando el obligado tributario incumple sus obligaciones o las cumple defectuosamente en el período voluntario contemplado en la normativa tributaria, el aparato administrativo pone en marcha otra serie de potestades dirigidas a compelir al obligado tributario al cumplimiento o, en definitiva, a hacer ejecutiva la deuda tributaria.

Sin embargo, esta especialidad de los procedimientos tributarios, motivada por la circunstancia de que la aplicación de los tributos exige de la Administración que se interrelacione con millones de administrados, no puede llevar a pensar que la obligación tributaria no es exigible hasta que la Administración no haga uso de esas potestades directamente dirigidas a la ejecución de la deuda. También los órganos administrativos que actúan en el período voluntario de ingreso de las deudas tributarias, aun con la colaboración de entidades ajenas a la estructura administrativa que prestan el servicio de caja y, por descontado, del propio obligado, están *exigiendo* la deuda tributaria²⁵. La exigibilidad de la obligación es predicable tanto en el período voluntario de ingreso de la deuda habilitado por la norma, como en el período ejecutivo en el que la Administración puede llegar a utilizar todas sus armas dispuestas para asegurar la autotutela ejecutiva²⁶.

²⁵ Para FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, cit., pág. 113, «durante el período de ingreso voluntario, aun existiendo ya una obligación exigible, la Administración no puede actuar sus facultades de autotutela sino que ha de limitarse a aceptar el pago, pues el cumplimiento se confía a la iniciativa del deudor». Desde mi punto de vista, la previsión normativa de un período de ingreso voluntario y la disposición de una serie de órganos administrativos para la recaudación de la deuda durante el mismo, no sólo pone de manifiesto la condición de exigible de tal deuda sino el que, además, la misma está siendo exigida o cobrada por la Administración según el plan previsto por la norma. La aceptación del pago, de que habla FALCÓN, supone ya la exigibilidad de la deuda. No habría exigibilidad por parte de la Administración, en este sentido, si el contribuyente pretendiese pagar la deuda tributaria antes de que se hubiese iniciado el período de ingreso voluntario previsto en la norma.

²⁶ En este sentido, a efectos de determinar el cómputo del plazo de prescripción en materia tributaria, siguiendo el principio de la *actio nata*, que inspira lo dispuesto por el artículo 1.969 del Código Civil cuando señala que el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse, podría estarse, si así se estableciese en el Ordenamiento, al momento del devengo de la obligación, para el cómputo del derecho a liquidar, y al momento de la apertura del plazo de ingreso en período voluntario, para el cómputo del derecho a recaudar.

Debido a esta peculiaridad que presentan los procedimientos de aplicación de los tributos, con la finalidad de contribuir a una mayor seguridad jurídica en el cómputo del plazo de prescripción y, quizá también, para establecer una mayor garantía del interés fiscal de la Administración asegurando que la totalidad del plazo de prescripción va a transcurrir, en su caso, cuando la Administración puede ejercer *todas* sus potestades para la exigencia de sus derechos, el artículo 67 de la LGT ha establecido que el comienzo del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar sea el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación y que, respecto al derecho de la Administración a recaudar, lo sea el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario ²⁷.

En definitiva, la deuda es exigible una vez liquidada desde que se abre el plazo de ingreso en período voluntario y la inactividad del órgano de revisión, aun cuando la ejecución del acto impugnado esté suspendida, determina la prescripción del derecho de la Administración a recaudar, de una forma directa, cuando el acto impugnado sea un acto propio del procedimiento de recaudación y de una forma indirecta o dependiente, cuando el acto impugnado lo sea de los procedimientos encaminados a la determinación de la deuda.

4.2. La prescripción en el caso de que no se haya acordado la suspensión del acto impugnado.

4.2.1. La prescripción del derecho a liquidar.

Cuando no se ha acordado la suspensión del acto impugnado, la deuda tributaria es ejecutiva y los órganos de gestión tienen la obligación de seguir las actuaciones correspondientes para proceder a su cobro, pese a que se esté sustanciando al mismo tiempo una reclamación o recurso contra el acto administrativo impugnado ²⁸. Procedan efectivamente al cobro de la deuda o no, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar se puede producir, de forma directa, al margen de

²⁷ Para la STS de 28 de diciembre de 2000 (rec. 4868/1995), la acción para exigir el pago de las deudas tributarias nace cuando se practica por la Administración competente la correspondiente liquidación tributaria. Sin embargo, el entonces artículo 65 de la LGT-1963, equivalente en este punto al actual artículo 67 de la LGT, establece una regla especial para el cómputo del plazo de prescripción que empezará a contarse desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario. En consecuencia, entiende el Tribunal que «se trata, por tanto, de un supuesto en que no es de aplicación el artículo 1.969 del CC, porque hay una disposición especial, el citado artículo 65, que excluye la aplicación de aquella regla general».

²⁸ Como destaca la STS de 18 de junio de 2004 [rec. 6809/1999 (NFJ018023)], cuando la liquidación es impugnada en vía económico-administrativa, porque el contribuyente no está conforme con ella, «la Ley deja perfectamente claro que si el contribuyente no obtiene la suspensión, la obligación tributaria aunque esté controvertida debe ser cumplida por vía ejecutiva y además precisa que en el procedimiento ejecutivo que se inicie no pueden traerse o plantearse los motivos de discrepancia sobre la liquidación, como así lo precisa y aclara el artículo 137 de la Ley General Tributaria, que regula los motivos de impugnación de la providencia de apremio, entre los cuales no se encuentran los de fondo relativos a la liquidación, con lo cual se separan adecuadamente el procedimiento declarativo respecto del procedimiento ejecutivo, de modo que si por incuria de la Administración ésta permanece inactiva en el procedimiento ejecutivo, se puede producir la prescripción de la acción de cobro, aunque permanezca vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, como consecuencia de los procedimientos revisorios en curso (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recursos jurisdiccionales), lo cual no elimina la subordinación funcional del procedimiento ejecutivo, respecto de los anteriores, porque si la liquidación es anulada o reducida, el procedimiento ejecutivo, no prescrito, se verá lógicamente afectado y deberá respetar el resultado de los procedimientos revisores».

las actuaciones desarrolladas en el procedimiento ejecutivo, por la paralización del procedimiento económico-administrativo que se sigue contra el acto impugnado. Ahora bien, de forma indirecta también puede producirse la prescripción del derecho a liquidar por la inactividad de los órganos encargados de la recaudación de la deuda, pues la prescripción del derecho de la Administración a recaudar motivada por tal inactividad, arrastra o conlleva, lógicamente, la prescripción del derecho a liquidar la deuda ²⁹.

4.2.2. La prescripción del derecho a recaudar.

Cuando no se ha acordado la suspensión de la ejecución del acto impugnado, la interrupción de la prescripción del derecho a recaudar puede deberse tanto a la actuación del órgano de revisión como a la del órgano de gestión en el ejercicio de sus respectivas potestades y, por lo tanto, la prescripción en estos casos puede estar motivada por la inactividad injustificada de uno u otro ³⁰.

No cabe descartar totalmente, por tanto, la posibilidad de que en estos supuestos en los que no se ha producido la suspensión de la ejecución del acto impugnado pueda operar también la prescripción tanto del derecho a liquidar como del derecho a recaudar por inactividad del órgano económico-administrativo, si bien en este último caso, parece ineludible que ha de concurrir también una inactividad durante tal plazo del órgano de gestión.

4.2.2.1. Prescripción cuando no se ha producido el cobro de la deuda.

Si por las circunstancias que fueren los órganos de gestión no han procedido a recaudar la deuda tributaria, la prescripción del derecho de la Administración a recaudar cobra, en principio, unos efectos similares a los que hemos visto que se producen cuando la ejecución del acto estaba suspendida ³¹. Es más, la prescripción podría consumarse en exclusiva por la propia inactividad del

²⁹ Como señala la STS de 18 de junio de 2004 [rec. 6809/1999 (NFJ018023)], «si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, es claro que se produciría también la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto».

³⁰ Como señala FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, cit., pág. 144, «si no está suspendida la ejecución del acto impugnado, la prescripción se interrumpe tanto por el desarrollo de la reclamación económico-administrativa como por cualquier actuación de gestión, aunque la reclamación estuviese paralizada. Pero será siempre la Administración la que habrá de probar la existencia de la actuación de que se trate y el conocimiento formal de la misma por el sujeto pasivo».

³¹ Tal es el caso planteado en la STS de 23 de marzo de 1996 (rec. 5503/1993), que declara la prescripción del derecho de la Administración a recaudar por paralización durante el plazo requerido para ello del procedimiento económico-administrativo, pese a que la ejecución de la liquidación no se suspendió con la interposición de la reclamación. Como señala el Tribunal, «frente al criterio aditivo de la Abogacía del Estado, de que el Ayuntamiento de León no tuvo culpa ni intervención en la tardanza imputable al TEAC –determinante del transcurso del plazo al que se liga el instituto de la prescripción–, es lo cierto que dicha Corporación permaneció inactiva durante un plazo superior a los cinco años, sin ejercitar su potestad de recaudar –cuya posibilidad jurídica de ejercicio conlleva la preexistencia, como aquí acontece, de una obligación tributaria liquidada, notificada, vencida e impagada, a tenor de lo previsto en el artículo 126 a) D) de la LGT: "toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria"–». Concluyendo que «la falta de ejercicio de dicha potestad, que ni siquiera estaba suspendida, en el plazo de los cinco años, es lo que determina la consumación de la prescripción reconocida en la sentencia de instancia».

órgano de gestión cuando la reclamación versa sobre algún aspecto del derecho de la Administración a liquidar³². Sin embargo, no cabe descartar que la propia interposición de la reclamación o recurso interrumpa la prescripción del derecho a recaudar, lógicamente, cuando la cuestión discutida sea un acto propio del procedimiento de recaudación, por ejemplo, la providencia de apremio. En estos casos, claro está, la prescripción puede quedar interrumpida por la tramitación de la reclamación o bien consumarse por la inactividad del órgano económico-administrativo que, no obstante, se sumaría a la propia inactividad del órgano de gestión que no ejerció las facultades necesarias para la recaudación de la deuda al no encontrarse ésta suspendida.

4.2.2.2. Prescripción cuando se ha producido el cobro de la deuda.

Sin embargo, lo normal en estos casos es que, al no estar suspendida la ejecución, se haya producido el ingreso de la deuda tributaria al tiempo de concurrir la prescripción por paralización del económico-administrativo.

¿Qué efectos tendría, entonces, la paralización injustificada durante más de cuatro años del procedimiento económico-administrativo que se sigue contra el acto impugnado? ¿Podría, en este caso, apreciarse la prescripción del derecho a liquidar y del derecho a recaudar de la Administración que fundamentase un derecho del obligado tributario a la devolución del ingreso efectuado?

La doctrina del TEAC y la jurisprudencia han sido unánimes en señalar que si el acto no se suspendió y se procedió al cobro de la deuda, la posterior prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo no afecta al derecho de la Administración a recaudar porque la deuda ya estaba cobrada al tiempo de producirse la prescripción³³. Lo que esta tesis quiere decir, más bien, es que la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo no afecta al ejercicio concreto que ha hecho la Administración del derecho a recaudar y que se materializó en el cobro de la deuda tributaria. Y ello porque el derecho de la Administración a recaudar en sí mismo considerado se mantiene incólume respecto a la respectiva obligación tributaria, de forma, por ejemplo, que si por no concurrir la prescripción se anula total o parcialmente el acto y se ordena a la Administración emitir un nuevo acto de liquidación, resulta clara la posibilidad de ejercicio del mismo respecto a la nueva deuda tributaria. De forma que, de la misma manera, la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo sí que afecta al derecho de la Administración a recaudar respecto a la respectiva obligación tributaria, impidiendo, lógicamente, su posible ejercicio al margen del cobro que ya se efectuó de la deuda tributaria. Igualmente, como hemos visto, prescribiría el derecho de la Administración a liquidar.

³² Como señala la STS de 18 de junio de 2004 [rec. 6809/1999 (NFJ018023)], «ambas modalidades prescriptivas [derecho a liquidar y derecho a recaudar] son, en principio independientes, pero lo cierto es que se hallan interrelacionadas, pues si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, es claro que se produciría también la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto, viceversa la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria dejaría también sin sentido a la acción recaudatoria, aunque no hubiera prescrito ésta».

³³ Como señala la Resolución del TEAC de 21 de abril de 1994 (rec. 9946/1993), «mal puede prescribir el derecho a cobrar una deuda tributaria cuando ésta fue efectivamente satisfecha dentro del plazo reglamentario».

4.2.3. La prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

4.2.3.1. Prescripción de la obligación tributaria por paralización del procedimiento económico-administrativo y cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos.

La prescripción por paralización del procedimiento de revisión en el caso de que no se haya suspendido el acto impugnado y se haya cobrado la deuda, como hemos analizado, imposibilita que la Administración ejerza sus derechos a liquidar y a recaudar. Ahora bien, ¿afecta también al derecho del obligado tributario a solicitar la devolución de ingresos indebidos con apoyo, precisamente, en la prescripción de esos derechos de la Administración a liquidar y a recaudar por paralización del procedimiento económico-administrativo? En otras palabras, ¿puede el contribuyente solicitar la devolución de la deuda ingresada alegando la prescripción de la obligación tributaria por paralización del económico-administrativo?

Para solventar esta cuestión hay que partir de lo dispuesto en el artículo 67.1 de la LGT cuando señala que el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos empieza a computarse desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

Pues bien, cuando se ha impugnado un acto de liquidación respecto al cual no se solicitó o no se otorgó la suspensión de su ejecución o ésta no era posible, y se efectuó el ingreso de la deuda, la apreciación de la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo determina la improcedencia del acto administrativo por prescripción de la obligación tributaria y, en estos casos, el plazo de prescripción del derecho del obligado tributario a solicitar la devolución de ingresos indebidos comienza a computarse desde que adquiriera firmeza la sentencia o resolución que declare la prescripción y, en consecuencia, anule tal acto administrativo³⁴. Con lo cual, para

³⁴ El Tribunal Supremo ha decretado como consecuencia de la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo la nulidad del acto de liquidación objeto de controversia, por ejemplo, en la STS de 5 de marzo de 2001 [rec. 9622/1995 (NFJ010355)], en cuyo fallo establece que «*declaramos la nulidad de la liquidación del IMIVT objeto de controversia por prescripción de la obligación tributaria*». En igual sentido, en el fallo de la STS de 29 de enero de 2002 (rec. 7357/1996), se señala que «*estimando, como estimamos, el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Ribse, SL contra la sentencia dictada, con fecha 23 de julio de 1996, en el recurso contencioso-administrativo número 1020/1995, por la Sección Octava de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, debemos casarla y la casamos, y, en su lugar, con estimación del citado recurso contencioso-administrativo de instancia, declaramos la nulidad de la liquidación del IMIVT objeto de controversia por prescripción de la obligación tributaria*». Como se señala en la STS de 1 de abril de 2000 [rec. 4490/1995 (NFJ008662)], la petición de la recurrente en el recurso-contencioso-administrativo es que «*se dicte Sentencia estimatoria del recurso y declare el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnado, contrario a derecho, así como la liquidación a la que se refiere, dejándolas sin valor ni efecto alguno, decretando prescrita la deuda tributaria, todo ello con expresa condena en costas a la Administración, si se opusiere*». En efecto, el Tribunal decreta en el fallo a esta sentencia, dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, que «*estimando la demanda, anulamos el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de septiembre de 1988, y el del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Valencia de 30 de mayo de 1983, y la liquidación a que se refieren, declarando prescrita la deuda tributaria correspondiente*». En el mismo sentido, la SAN de 12 de noviembre de 1996 [rec. 459/1993 (NFJ005210)] señala que «*de todo lo expuesto deriva la procedencia de estimar el recurso con la paralela anulación del acuerdo impugnado así como de las liquidaciones que le sirvieron de precedente al estar prescrita la acción de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas*».

determinar si ha prescrito o no el derecho del obligado tributario a solicitar la devolución del ingreso efectuado por resultar *a posteriori* indebido habrá que computar el plazo de prescripción desde que adquirió firmeza la resolución administrativa o la sentencia judicial que declaró la nulidad o improcedencia del acto administrativo impugnado por prescripción de la obligación tributaria y no atendiendo al momento en el que se efectuó dicho ingreso ³⁵.

La prescripción produce como efecto la extinción de la obligación tributaria, con lo cual, pierden su objeto tanto el derecho de la Administración a liquidar como a recaudar la correspondiente deuda tributaria. Si, como sucede en estos casos, la prescripción opera por la inactividad omisiva del propio órgano económico-administrativo, cuando ya existe, por tanto, un ejercicio del derecho de la Administración a liquidar o a recaudar, concretado en la emisión de un acto de liquidación y, en su caso, en el correspondiente ingreso de la deuda, la prescripción sobrevenida cuando tal acto de liquidación está siendo objeto de revisión determina la nulidad de tal acto de liquidación por pérdida de objeto al haber prescrito la obligación tributaria. Si la ejecución del acto de liquidación estaba suspendida debido a la impugnación del mismo, resulta evidente que la Administración no puede ya ejercer su derecho a recaudar, por haber prescrito la obligación y la prescripción, en este caso, beneficia claramente al obligado tributario. En cambio, si la ejecución del acto no estaba suspendida, no puede decirse que haya prescrito el derecho de la Administración a recaudar, puesto que ésta ya recaudó la correspondiente deuda, pero sí cabe apreciar la posibilidad de que el obligado tributario solicite la devolución del ingreso efectuado, al resultar indebido por prescripción sobrevenida de la obligación tributaria, en la medida, claro está, en que aún no haya prescrito su derecho a solicitar y obtener la devolución.

Con la regulación contenida en el artículo 65 de la LGT-1963, en estos casos en los que no se había suspendido el acto impugnado, normalmente iba a resultar prescrito el derecho del obligado tributario a solicitar la devolución del ingreso indebido porque el cómputo del plazo de prescripción comenzaba a contarse desde que se realizó el ingreso. Con lo cual, el contribuyente se veía claramente perjudicado por la prescripción acaecida por inactividad del órgano de revisión ³⁶.

³⁵ En este sentido, es loable la regulación que del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos ha efectuado la nueva LGT frente a la regulación de su antecesora LGT-1963, cuyo artículo 65 había establecido como *dies a quo* exclusivamente el día en que se realizó el ingreso indebido. Como, respecto a esa regulación de la LGT-1963, ha señalado la STSJ de Canarias de 12 de abril de 2002 (rec. 20/1999), «es cierto que cuando se efectúa el ingreso no es indebido, pero si el legislador hubiese querido tomar como fecha inicial del cómputo del plazo de prescripción el momento en que, por la razón que sea, el ingreso adquiere la condición de indebido, tenía, como mínimo, que evitar el empleo del verbo "realizar", referido al ingreso, ya que su incrustación en la norma impide dejar de atender a la fecha del ingreso como *dies a quo* del plazo prescriptivo. Aquí radica precisamente la fundamental pega que presenta la tesis, nada ilógica, que defiende tomar en consideración como fecha inicial del plazo de prescripción aquella en que el ingreso adquiere el carácter de indebido, que es, insistimos, la fecha en que se declaró la nulidad del precepto que servía de cobertura a las liquidaciones complementarias cuya devolución ahora se pretende. Y ello es así porque este criterio parte de conceder el mismo significado a la fecha de realización del ingreso y al momento en que adquiere el carácter de indebido, y lo cierto es que son dos situaciones ontológicamente diferentes, que si bien es verdad que podían haber sido perfectamente equiparadas por la norma, la realidad es que no lo hace, ni da pie para hacerlo».

³⁶ Señala FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria...*, cit., págs. 25 y 26, que lo que prescribe en estos casos es «la acción para exigir el pago de la deuda, luego si la deuda ya se ha pagado la acción es inexistente por falta de objeto. Aunque también es cierto que, por el contrario, la Resolución favorable a las pretensiones del contribuyente, dictada después del transcurso del plazo de prescripción, en nada afectará a su derecho».

Con la regulación del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución contenido en el actual artículo 68 de la LGT, el obligado tributario aún dispone de posibilidades para instar la devolución del ingreso indebido al computarse el plazo de prescripción desde la firmeza de la resolución o sentencia que declare la improcedencia del acto administrativo, en nuestro caso, por prescripción de la obligación tributaria. Esta circunstancia va a posibilitar que también la prescripción acaecida por paralización del procedimiento económico-administrativo cuando la ejecución del acto no se suspendió perjudique al titular del crédito tributario, porque al obligado tributario le queda la vía de la devolución del ingreso efectuado.

4.2.3.2. Importancia en el IBI y en el IAE de la posibilidad de instar la devolución de ingresos indebidos ante la prescripción en vía económico-administrativa del derecho a liquidar.

La cuestión es importante porque existen muchos casos en los que el obligado tributario no puede solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Tal sucede, por ejemplo, en los casos en los que el contribuyente impugna la liquidación provisional girada a consecuencia de la autoliquidación presentada con derecho a devolución por exceder los pagos a cuenta efectuados del importe de la correspondiente cuota, al no aceptar la Administración tal devolución o al modificar el importe de la misma ³⁷.

También podrían incluirse aquí los supuestos en los que el contribuyente solicita de la Administración la rectificación de la autoliquidación presentada y ésta deniega expresa o tácitamente tal rectificación, siendo objeto esta resolución expresa o presunta del correspondiente recurso o reclamación.

Atención particular, en fin, merece el supuesto contemplado en el último párrafo del artículo 224.1 de la LGT, referido a la suspensión de la ejecución del acto cuando se interpone un recurso de reposición y que está pensado, claramente, para el IAE. De acuerdo con este precepto, si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Añade el precepto que ello es sin perjuicio de que si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos. Esto es, la impugnación de un acto censal en un tributo de gestión compartida, como en nuestro sistema es el IAE, vía recurso de reposición no suspende el procedimiento encaminado al cobro de la liquidación que el órgano de gestión pueda practicar. Si el derecho de la Administración a liquidar prescribe por paralización del órgano encargado de resolver el recurso de reposición contra el acto censal, el contribuyente podrá instar la devolución de ingresos indebidos con fundamento en la improcedencia de la liquidación efectuada por prescripción de la obligación tributaria. Con lo cual, la Administración local, titular del crédito tributario, podría verse perjudicada por la inactividad de los órganos de la Administración del Estado competentes para la revisión de los actos de naturaleza censal en la gestión del IAE.

³⁷ Destaca FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción...*, cit., pág. 26, cómo pueden darse situaciones en las que el contribuyente no ha tenido la posibilidad de solicitar la suspensión del acto impugnado, como es el caso de un exceso de ingresos por retenciones y demás pagos a cuenta. Se trata de casos en los que, presentada la autoliquidación del contribuyente con derecho a devolución, la Administración no la admite, gira liquidación provisional y como resultado de la misma no devuelve o devuelve cantidad inferior a la solicitada por el contribuyente.

Tal precepto se refiere en exclusiva al recurso de reposición, sin embargo, no está expresamente previsto respecto a la interposición de una reclamación económico-administrativa, y ésta será posible instarla tanto respecto a actos de naturaleza censal como frente a una liquidación tributaria por el IAE cuando los motivos de impugnación se refieran exclusivamente a cuestiones de carácter censal, competencia de la Administración estatal.

Otro tanto sucede respecto a la impugnación de los actos de gestión catastral en el IBI, especialmente por lo que a la determinación del valor catastral respecta, que no suspenden la práctica de la correspondiente liquidación. Como señala el artículo 27.4 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, la interposición de una reclamación económico-administrativa contra la ponencia de valores no suspende la ejecutoriedad del acto e, igualmente, el artículo 29.4 de dicho texto normativo establece la recurribilidad en vía económico-administrativa de los actos de valoración catastral que son objeto de notificación individualizada, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecutoriedad.

En estos casos en los que no es posible la solicitud de suspensión del acto impugnado o de la correspondiente liquidación cuando se impugnan actos de gestión censal o catastral en el supuesto de los impuestos locales de gestión compartida, bajo la vigencia del artículo 65 de la LGT-1963 la jurisprudencia, quizá en un intento de evitar que la prescripción de la obligación tributaria por paralización del procedimiento económico-administrativo perjudicase al contribuyente, que no podría ya solicitar la devolución de ingresos indebidos por haber prescrito también este derecho al computarse el plazo de prescripción del mismo desde que se realizó el ingreso, ha interpretado que este supuesto de prescripción elaborado por la propia jurisprudencia no es aplicable al derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos, sino sólo a los derechos de la Administración a liquidar y a recaudar ³⁸.

Esta tesis jurisprudencial, loable en el intento de que la prescripción por la propia inactividad del órgano económico-administrativo no perjudique al contribuyente que, no obstante, algo debió hacer también para instar al órgano de revisión a resolver antes de que se cumpliera el plazo de prescripción, no resulta admisible dado el carácter objetivo del instituto de la prescripción. En efecto, la prescripción de la obligación tributaria se fundamenta en el principio de seguridad jurídica, impidiendo que se formulen pretensiones objetivamente desleales, lo que ocurrirá cuando ha transcurrido el plazo previsto en la ley habiendo permanecido la relación jurídica en silencio durante el mismo. Por lo tanto, si en aras de la seguridad jurídica se admite la prescripción por paralización injustificada del procedimiento económico-administrativo, la misma afectará por igual tanto a los derechos de la Administración para

³⁸ En la STS de 20 de enero de 2004 [rec. 28/2003 (NFJ016015)], en un supuesto en el que se impugna el valor catastral, el procedimiento económico-administrativo permanece paralizado por causas no imputables al recurrente más de 4 años (plazo de prescripción) aunque la prescripción no es apreciada por el órgano económico-administrativo, que modifica el valor catastral, ante la pretensión del recurrente de que se modifique la liquidación del IBI girada en su día, con la correspondiente devolución de ingresos indebidos, el Ayuntamiento opone la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo, pero el Tribunal no admite tal prescripción al estimar que «no está autorizada la aplicación de la jurisprudencia sobre prescripción del derecho por el transcurso de 4 años sin resolverse la reclamación económico-administrativa, ya que la misma se refiere al derecho de las Administraciones (que no es el caso)».

liquidar y recaudar las deudas liquidadas como, en su caso, al posible derecho del contribuyente a solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos ³⁹.

Otras veces, la jurisprudencia, sin afirmar tan claramente la no aplicación de la prescripción por paralización del económico-administrativo cuando el acreedor es el contribuyente, ha llegado a hacer una interpretación favorable a sus intereses, forzando, sin duda, lo señalado en el artículo 65 de la LGT-1963 cuando disponía que el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos comienza a computarse desde que se realizó el ingreso. En concreto, entendiéndose que la tardanza o inactividad del órgano de revisión no puede perjudicar al contribuyente recurrente y que hasta que no se produjo la resolución efectiva de la reclamación, en sentido estimatorio, no nació el derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos ⁴⁰.

Sin embargo, en la regulación del cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, el artículo 65 de la LGT-1963 estableció una regla específica que se apartaba del criterio del momento en que tal derecho pudo ejercitarse, al disponer que tal plazo de prescripción comenzaría a correr desde que se realizó el ingreso ⁴¹.

La redacción que el artículo 67 de la nueva LGT ha dado al cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, como hemos señalado, al contemplar como inicio de tal plazo también el del día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la resolución o sentencia que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado, permite evitar el perjuicio que sufre el contribuyente en estos casos debido a la prescripción por paralización del procedimiento de revisión. Ello supone, significativamente, en el caso del IBI y del IAE, que la prescripción por paralización del procedimiento de revisión seguido contra los actos de gestión catastral o censal, va a generar para el Ayuntamiento titular del correspondiente crédito tributario la obligación de devolver al contribuyente el ingreso efectuado en su día.

³⁹ Como argumenta el Ayuntamiento recurrente en la STS de 20 de enero de 2004 [rec. 28/2003 (NFJ016015)], la prescripción por paralización del económico-administrativo debe aplicarse también cuando el acreedor es el propio contribuyente «en evitación de privilegios diferenciadores entre unos y otros sujetos interesados», pues «aun admitiendo que la interposición de la reclamación económico-administrativa interrumpió la prescripción del derecho a la devolución, el transcurso de más de 4 años en dicha vía económico-administrativa para la resolución de aquélla debe suponer la prescripción del derecho del acreedor a instar definitivamente tal devolución, pues debe aplicarse al mismo, sin discriminación alguna, la misma solución prescriptiva adoptada respecto a la Administración (cuando el procedimiento Económico-Administrativo en que se ventila la virtualidad o no de un derecho se paraliza durante más de 4 años)».

⁴⁰ En este sentido, la STSJ de La Rioja de 27 de septiembre de 2002 (rec. 568/2001), señala que «debe entenderse que la interposición del recurso de reposición contra la liquidación correspondiente a la contribución territorial urbana, año 1989, por disconformidad con el valor catastral otorgado al inmueble de su propiedad, impidió que dicho valor deviniera firme y consentido, por lo que la tardanza existente en la resolución de dicho recurso no puede perjudicar a la sociedad interesada, de tal manera que se computara, a efectos prescriptivos, el tiempo de inactividad de la Administración en su resolución –Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2000– porque hasta que no se produjo su estimación no nació el derecho a la devolución de los ingresos indebidos».

⁴¹ Otra cosa es que se entendiese interrumpido tal plazo de prescripción con la resolución que anule el correspondiente acto administrativo, por lo que tiene de reconocimiento de la Administración del derecho a la devolución como explica QUINTANA FERRER, E.: *Devolución de ingresos indebidos y Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 220.

4.3. Recapitulación de los supuestos de prescripción por paralización del económico-administrativo.

Recapitulando, según lo que hemos analizado, con fundamento en el principio de seguridad jurídica es posible apreciar la prescripción de la obligación tributaria por paralización injustificada no debida al propio recurrente del procedimiento económico-administrativo, tal y como ha reconocido y aplicado la jurisprudencia. Este supuesto de prescripción va a tener su incidencia típica en aquellos casos en los que con la impugnación se obtuvo la suspensión del acto recurrido pues, en estos casos, la actividad o inactividad administrativa se traslada al órgano de revisión y, como sucederá en la mayoría de los supuestos, la prescripción del derecho a liquidar arrastrará también la del derecho a recaudar de la Administración. No cabe descartar, sin embargo, que cuando el acto impugnado y suspendido sea un acto propio del procedimiento de recaudación, el derecho que prescriba directamente sea el derecho de la Administración a recaudar.

Junto a este supuesto típico de prescripción por paralización del procedimiento revisor, hemos admitido también la posibilidad de que tal prescripción sea apreciable cuando el acto impugnado no se suspendió. A tal efecto, hemos distinguido dos supuestos, el primero de ellos se produce cuando, a pesar de no estar suspendida la ejecución del acto impugnado, el órgano de gestión no procede a cobrar la deuda, en cuyo caso, la prescripción o no de la obligación tributaria depende tanto de la inactividad del órgano de gestión como de la inactividad del órgano de revisión. El segundo de estos supuestos se produce cuando el órgano de gestión sí que recauda la deuda derivada del acto impugnado y no suspendido y, en este caso, hemos mantenido la posibilidad de prescripción de la obligación tributaria por paralización del procedimiento revisor con la posible subsistencia del derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

5. La prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo se debe a un funcionamiento anormal y atípico de la Administración.

La apreciación de la prescripción de la obligación tributaria por paralización del procedimiento de revisión, especialmente cuando tal paralización se produce en el económico-administrativo seguido ante el TEAC, se produce en la realidad con más frecuencia de la que sería deseable. Ello perjudica claramente el interés del Ente público titular del correspondiente crédito tributario a la recaudación del mismo y, con ello, subvierte los propios principios de justicia material en la imposición recogidos en el artículo 31 de la Constitución ⁴².

No puede desconocerse, en este sentido, que la prescripción se produce en estos casos por un funcionamiento anormal de los servicios públicos, en concreto, de los órganos administrativos encargados de la

⁴² La jurisprudencia muestra ejemplos en los que la deuda tributaria prescrita por esta causa es significativa desde el punto de vista cuantitativo. Así, por ejemplo, en el caso planteado en la STS de 8 de febrero de 2002 [rec. 7842/1996 (NFJ012075)], se declara la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo en su tramitación ante el TEAC de la obligación tributaria correspondiente al Arancel de Aduanas e Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, obligando a la Administración a devolver a la recurrente (Endesa) la cantidad ingresada de 241.382.229 de las antiguas pesetas, por principal e intereses de demora. En el caso planteado en la STS de 25 de junio de 1998, (rec. 3026/1992), se declara la prescripción de la obligación tributaria del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por paralización del procedimiento económico-administrativo ante el TEAC, cuya liquidación, girada a la mercantil Fletamentos Marítimos, SA, ascendía a 67.426.034 de las antiguas pesetas.

revisión de los actos de aplicación de los tributos y que el ordenamiento hace primar en tal caso el principio constitucional a la seguridad jurídica sobre el derecho del Ente público a la recaudación de los tributos.

De ahí la necesidad no sólo de que los titulares de los órganos económico-administrativos y el resto del personal adscrito a los mismos, así como el personal de otros órganos de la Administración que deben colaborar con los mismos, empleen la diligencia debida en el desempeño de sus funciones, sino también y de manera fundamental que tales órganos de revisión económico-administrativa, especialmente el TEAC en cuanto cúspide de los mismos, cuenten con la necesaria dotación de medios personales y materiales para el normal cumplimiento de su función.

La existencia en la práctica de supuestos de prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo y el hecho de que nuestro análisis se centre en tal supuesto de prescripción no puede, sin embargo, hacernos perder la perspectiva de que lo que sucederá en la normalidad de los casos ante la interposición de una reclamación económico-administrativa es que el procedimiento se desarrolle y concluya a través de una serie de actuaciones de las partes y del propio órgano de revisión que conduzcan a la emisión de la correspondiente resolución sin que, al cabo, pueda apreciarse la paralización del procedimiento determinante de la prescripción de la obligación tributaria ⁴³.

6. Actos con eficacia interruptiva de la prescripción.

Para concluir la configuración general de este supuesto de prescripción nos vamos a referir a continuación a algunas cuestiones, que se han planteado en la jurisprudencia, relativas, fundamentalmente, a la eficacia interruptiva de la prescripción de determinadas circunstancias.

6.1. La interposición de la reclamación económico-administrativa.

La propia interposición de la reclamación o recurso se contempla por el artículo 68 de la LGT como causa interruptiva de la prescripción tanto respecto a los derechos de la Administración a liquidar y a recaudar como respecto a los derechos del contribuyente a solicitar y a obtener la devolución de ingresos. La previsión para todos y cada uno de esos derechos de la interposición de reclamaciones y recursos como causa interruptiva del correspondiente plazo de prescripción podría hacer pensar que tal eficacia interruptiva se despliega en exclusiva respecto al derecho directamente afectado por la reclamación o recurso ⁴⁴.

⁴³ Como destaca FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, cit., pág. 145, «si los trámites del procedimiento se siguen con normalidad, dado el juego de los plazos en el procedimiento económico-administrativo, no transcurrirán normalmente los cinco años [actualmente cuatro años] exigidos para la prescripción, o al menos no transcurrirá dicho plazo sin que se produzca algún acto interruptivo del órgano económico-administrativo o del particular».

⁴⁴ En este sentido, la STS de 18 de junio de 2004 [rec. 6809/1999 (NFJ018023)], frente a la tesis de la Administración recurrida de que las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el contribuyente interrumpieron no sólo el derecho a liquidar sino también la acción de cobro, señala que «esta tesis no tiene un soporte suficiente, porque puede mantenerse de contrario, con toda lógica, que según sea el objeto concreto de las reclamaciones o recursos así será el alcance interruptivo de la prescripción, de modo que una reclamación contra la providencia de apremio, contra una providencia de embargo o contra cualquier otro acto recaudatorio, interrumpe la acción de cobro, y nada más, y por el contrario si la reclamación impugna la liquidación, interrumpe la prescripción sólo del derecho a liquidar».

Ello, normalmente, no va a plantear problemas cuando la reclamación versa, por ejemplo, sobre un acto del procedimiento de recaudación en la que se discute su procedencia, o sobre un acto que niega la devolución de ingresos indebidos solicitada a la Administración, aunque incluso en estos casos no puede descartarse que se vea afectado el derecho de la Administración a liquidar.

Sin embargo, cuando en la reclamación se discute sobre el ejercicio que la Administración ha hecho de su derecho a liquidar, lo normal va a ser que se vea afectado, asimismo, el derecho a recaudar y, en su caso, que surja el posible derecho del obligado tributario a solicitar y obtener la devolución de ingresos. Cuando se plantea una reclamación económico-administrativa contra un acto de liquidación solicitando del Tribunal su nulidad total o parcial por ser contrario a derecho, está claro que el derecho de la Administración en entredicho, a efectos de apreciar una posible prescripción, es el derecho a liquidar, pero a raíz de la prescripción del mismo también se verá afectado el derecho a recaudar, si se acordó la suspensión de la liquidación, e, incluso, ello hará surgir el derecho del contribuyente a solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos, si no se acordó tal suspensión y se procedió al pago de la deuda ⁴⁵.

Con lo cual, cuando se somete a la revisión del órgano económico-administrativo un acto de liquidación o cualquier otro acto de aplicación del tributo que tenga una influencia directa en la determinación de la deuda tributaria, si la prescripción del derecho a liquidar arrastra, lógicamente, la prescripción del derecho a recaudar, cabe plantearse si la interrupción del plazo de prescripción de aquél conlleva también, lógicamente, la interrupción del de éste y, en su caso, del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos.

La redacción que de esta causa interruptiva de la prescripción hace el artículo 68 de la LGT podría dar pábulo a una respuesta positiva, pues el mismo se refiere a la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, sin referencia alguna al objeto de la reclamación o recurso, aunque, lógicamente, constituye un presupuesto de tal eficacia interruptiva que el derecho en cuestión se vea afectado por la reclamación. Pero, justamente, estamos partiendo de la idea de que las vicisitudes del derecho de la Administración a liquidar en el curso del procedimiento revisor despliegan, lógica y funcionalmente, un efecto también en el derecho de la Administración a recaudar. Con lo cual, podría afirmarse que con la interposición de la reclamación o recurso contra un acto en el que se ha concretado el ejercicio de la Administración a liquidar la deuda, el derecho directamente afectado es éste, pero que también lo es, aun de forma indirecta o dependiente de éste, el derecho de la Administración a recaudar e, incluso, en su caso, el derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Ello no es más que una consecuencia de la unidad de la obligación tributaria que nace con la realización del hecho imponible. En fase de gestión, tal obligación es exigida a través de una serie de facultades y potestades administrativas tendentes, unas, a la determinación de la deuda, otras, a la recaudación de la misma, lo que permite la actuación de la Administración en procedimientos separados tanto funcional como, en gran número de casos, secuencial o temporalmente. Ello permite la aplicación del llamado principio de separación de procedimientos a efectos de prescripción de

⁴⁵ Como reconoce la STS de 18 de junio de 2004 [rec. 6809/1999 (NFJ018023)], existe un «priori lógico y funcional» del derecho a liquidar respecto de la acción de cobro, *«pues aunque ésta se halle plenamente viva, si se produce la prescripción de la primera, es decir, del derecho a determinar la deuda tributaria, la acción de cobro se extingue por falta de objeto»*.

los correspondientes derechos de la Administración, sin que se resienta en su fundamento el propio instituto jurídico de la prescripción y la unidad del crédito tributario ⁴⁶. Ello no obstante, dada la posibilidad de emitir actos de liquidación provisionales, de realizar actuaciones de comprobación e investigación parciales, etc., pueden darse casos también en la fase de gestión en la que se solapen desde un punto de vista temporal procedimientos encaminados a la determinación de la deuda tributaria, con procedimientos de recaudación ambos referidos a la misma obligación tributaria. En estos casos, la aplicación del principio de separación de procedimientos a efectos prescriptivos puede conducir a resultados ilógicos por lo que resulta muy discutido ⁴⁷.

Esta circunstancia se potencia aún más en fase de revisión, especialmente cuando se discute un acto de determinación de la deuda tributaria, pues aquí nos hallamos ante un único procedimiento en el que la Administración ejerce también una serie de potestades que en este caso pueden llegar a comprender la obligación tributaria en su conjunto, por lo que en muchos casos no resulta muy adecuada la aplicación a efectos de prescripción del principio de separación de procedimientos ⁴⁸.

Sin embargo, el Tribunal Supremo se ha mostrado contrario a admitir que el efecto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar por la interposición de una reclamación o recurso se comunique también al derecho a recaudar. En otras palabras, ha mantenido en los casos de interposición de reclamaciones y recursos el principio de separación de procedimientos a efectos de apreciar la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a recaudar ⁴⁹.

No obstante, algún Tribunal Superior de Justicia sí que ha reconocido el efecto interruptivo de la prescripción del derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos a la interposición de reclamaciones y recursos contra actos incardinados en el procedimiento de determinación de la deuda tributaria. En otras palabras, cuando se trata del derecho de la Administración a liquidar y del derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos, algún Tribunal Superior de Justicia no ha aplicado el principio de separación de procedimientos a efectos prescriptivos ⁵⁰.

⁴⁶ Sobre el principio de separación de procedimientos a efectos prescriptivos y su aplicación por la jurisprudencia, *vid.*, PALAO TABOADA, C.: «La dualidad de la prescripción del crédito tributario y la interrupción de la prescripción», *Revista de Contabilidad y Tributación. (Comentarios y Casos Prácticos)*. CEF, núm. 199 (octubre 1999), págs. 165 y ss.

⁴⁷ Como señala PALAO TABOADA, C.: «La dualidad...», *cit.*, pág. 172, «al menos en algunos casos, la aplicación del "principio de separación de los procedimientos" es artificiosa y lleva a resultados contrarios a la función de la institución de la prescripción y poco equitativos. En el marco del sistema dual de prescripción, acerca de cuyo mantenimiento, no obstante, cabría discutir, creemos, en conclusión, que el problema de qué actos son adecuados para interrumpir la prescripción no siempre se resuelve de manera plenamente satisfactoria con el recurso a un criterio formal, como el derivado del citado principio, sino que hay que acudir a un criterio sustantivo».

⁴⁸ *Cfr.*, PALAO TABOADA, C.: «La dualidad...», *cit.*, págs. 165 y ss.

⁴⁹ Como señala la STS de 18 de junio de 2004 [rec. 6809/1999 (NFJ018023)], «la tesis que sostiene la Sala es que existe una indiscutible interdependencia de los procedimientos declarativos, revisorios y ejecutivos, en especial cuando están vivos, pero ello no significa que las causas de interrupción en los primeros produzca indefectiblemente la interrupción de la prescripción en el procedimiento ejecutivo».

⁵⁰ Así, la STSJ de Galicia de 31 de enero de 2003 [rec. 8145/1998 (NFJ015255)], considera que la petición de rectificación de los valores catastrales entraña implícitamente la solicitud de la devolución del ingreso indebido, pues «su petición no es para obtener una simple constancia de que el valor es otro sin más, ya que nadie solicita su rectificación si no es para

La cuestión reviste especial importancia desde la perspectiva de nuestro estudio porque ese reconocimiento de eficacia interruptiva del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos de la reclamación interpuesta contra actos del procedimiento encaminado a la determinación de la deuda tributaria se ha producido en un impuesto municipal de gestión compartida como es el IBI, respecto al cual, como vimos, la impugnación de los valores catastrales no suspende su ejecución. Sin llegar a afirmar claramente la eficacia interruptiva del derecho a la devolución de ingresos indebidos de la reclamación interpuesta contra el valor catastral, el Tribunal Supremo ha llegado a una solución en la práctica similar. Para ello se ha servido de dos argumentos. El primero, interpretando en estos casos que la resolución de la reclamación económico-administrativa dirigida contra el valor catastral constituye un acto de la Administración por el que, en su caso, ésta reconoce implícitamente el derecho a la devolución del ingreso indebido, por tanto, con eficacia interruptiva de la prescripción del mismo *ex* artículo 66.2 de la LGT-1963⁵¹. El segundo, manteniendo la tesis de que la doctrina de la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo no es aplicable al derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos, a la que ya nos hemos referido en este trabajo.

6.2. Otras actuaciones en el curso del procedimiento con eficacia interruptiva.

Además de a la propia interposición de la reclamación o recurso, el artículo 68 de la LGT otorga expresamente eficacia interruptiva de la prescripción a otras actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de la reclamación o recurso.

La más significativa de estas actuaciones con eficacia interruptiva va a ser la presentación de alegaciones por parte del recurrente y, en su caso, de la parte recurrida, cuando las mismas se formulen en un momento posterior al de la propia interposición de la reclamación⁵². Ligada a la misma, la

reparar lo gravoso que le resulta un valor asignado superior al que le corresponde; lo contrario sería tanto como interesar una simple rectificación material o de hecho sin ninguna consecuencia jurídica; ahora bien en el supuesto de autos la rectificación es de consecuencias jurídicas, por lo que se rebasa el alcance de aquél, pues es claro que hay una petición inmediata, cual es la rectificación de los valores catastrales y una mediata, de rectificación de sus consecuencias, como son una menor tributación en concepto de IBI con la consiguiente devolución de lo que en exceso hayan tributado».

⁵¹ Como señala la STS de 20 de enero de 2004 [rec. 28/2003 (NFJ016015)], «el reconocimiento de lo indebido puede realmente derivarse de una reclamación económico-administrativa como la que se realizó por el sujeto pasivo, y, por ello, al ser la resolución del TEAR de Cataluña un acto de la Administración, hállese incluido en las previsiones interruptivas del artículo 66.2 de la LGT, puesto que, en ningún caso, esta Ley excluye y limita el reconocimiento de lo indebido al organismo administrativo que haya practicado la liquidación y recaudación, y es, en ese momento, el de la citada resolución, desde el que estimamos que ha de contarse el plazo de 4 años (pues la interpretación contraria chocaría contra la actitud del legislador que, a pesar de las numerosas modificaciones de la LGT, nunca ha reformado los artículos 66.2 de la misma y contra el espíritu de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente –artículos 10, 11 y 12 de la Ley 1/1998–».

⁵² En este sentido, destaca la STS de 6 de junio de 2005 [rec. 2216/2000 (NFJ021368)], que «si además del propio acto de interposición del recurso o la reclamación se reconoce a otros actos del administrado en el procedimiento de gestión o económico-administrativo eficacia interruptiva de la prescripción, será lógico exigir que, aparte de deberse tratar de actos fundamentales de desarrollo de esos mismos recursos o reclamaciones, como sucede con el escrito de alegaciones, sin el que la reclamación puede considerarse inexistente y abocada a su desestimación de no haberse efectuado en el mismo escrito de interposición, se trate también de actos claramente dirigidos a hacer avanzar o impulsar el procedimiento y a producir el cese de la inactividad procedimental que en estos casos aparece como soporte o causa eficiente de la prescripción». En esta línea, señala la SAN de 6 de abril de 2000 (rec. 300/1997), que «la realización de alegaciones por el reclamante o demandante, pese a no poder significar reconocimiento alguno de la deuda, interrumpe la prescripción, del mismo modo que lo hace el mismo acto alegatorio de la parte interesada en su cobro, es decir, la Administración acreedora».

jurisprudencia también ha admitido la virtualidad interruptiva del acto de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones⁵³.

En general, cualquier acto que se produzca en el desarrollo o tramitación de la reclamación o recurso por parte de la Administración o del órgano de revisión que sea debidamente notificada al obligado tributario, así como cualquier acto de las partes contendientes dirigido a hacer avanzar o impulsar el procedimiento en curso y a producir el cese de la inactividad procedimental, como ha destacado la jurisprudencia, es apto para producir la interrupción de la prescripción⁵⁴.

De ahí que la jurisprudencia haya señalado también que determinadas actuaciones que se producen en el curso del procedimiento no tienen eficacia interruptiva de la prescripción por no obedecer a esa finalidad de impulso del mismo⁵⁵.

7. La intrascendencia a efectos prescriptivos de la posibilidad de desestimación de la reclamación por silencio administrativo.

Una de las cuestiones más importantes que se han planteado en la configuración de este supuesto de prescripción es la relativa a la trascendencia que a estos efectos tiene la previsión normativa, contenida actualmente en el artículo 240 de la LGT, de la desestimación de la reclamación por silencio administrativo cuando transcurre un año sin que el órgano de revisión haya resuelto expre-

⁵³ Destaca la SAN de 23 de septiembre de 2004 (rec. 584/2002), que «*resulta evidente que si el escrito de alegaciones interrumpe la prescripción, por la misma razón lo hará el trámite administrativo que lo permite y hace posible, que no es otro que el de la puesta de manifiesto del expediente, pues se trata del acto central del procedimiento en primera instancia, en conexión con el acto de parte al que aquél abre paso, las alegaciones en las que se esgrimen las causas de nulidad en que consiste la reclamación económico-administrativa*».

⁵⁴ Como ha señalado la SAN de 6 de abril de 2000 (rec. 300/1997), «*una vez abierta la tramitación de dichas reclamaciones o recursos, la posibilidad de interrupción del nuevo plazo prescriptivo de cuatro años que con las mismas se inicia está supeditada al normal desenvolvimiento del procedimiento correspondiente. Es decir, dentro de un procedimiento económico-administrativo o jurisdiccional, las posibilidades de acciones administrativas, realizadas con conocimiento formal del sujeto pasivo y conducentes al reconocimiento, regulación, aseguramiento y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible, habrán de ser reconducidas a los diversos y tasados momentos procedimentales en que es factible formular alegaciones o proponer o practicar pruebas y en los términos y condiciones arbitradas por el órgano ante el que se tramite el procedimiento. Del mismo modo, la actividad de cualquier sujeto pasivo, normalmente en la posición de reclamante o recurrente, difícilmente podrá ser encuadrada entre actuaciones conducentes al reconocimiento, pago o liquidación de una deuda tributaria. Por eso, las condiciones de interrupción de ese plazo prescriptivo en vía económico-administrativa o jurisdiccional tienen su propia sustantividad respecto de las que recogen los apartados a) y c) del art. 66.1 de la tan repetida Ley General Tributaria y van ligadas a las ideas de inactividad de los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales correspondientes, por causas no imputables al reclamante o actor, o a la falta de realización por éstos –sujetos pasivos u obligados tributarios, normalmente–, o por cualquier parte interesada en el cobro de la deuda tributaria, de alegaciones o actuaciones que permitan concluir que la cuestión sometida a decisión en esos procedimientos permanece viva desde cualquiera de las posiciones que en los mismos figuran como enfrentadas*».

⁵⁵ En este sentido, la STS de 17 de abril de 2004 [rec. 705/1999 (NFJ017237)] niega eficacia interruptiva de la prescripción a una diligencia de acumulación de reclamaciones; la STS de 1 de abril de 2002 (rec. 6614/1996), a una providencia dirigida al reclamante exigiéndole que aporte toda la documentación que obre en su poder ante la falta de remisión del expediente por parte del órgano de gestión y, finalmente, por poner sólo algunos ejemplos, la SAN de 12 de noviembre de 1996, niega tal eficacia a un escrito dirigido al Tribunal Económico-Administrativo por la parte recurrente en el que se señalaba una Resolución del TEAC que se creía aplicable al tema planteado.

samente. Frente a la tesis de que la desestimación presunta de la reclamación por el transcurso de un año sin que se produzca una resolución expresa, impide la apreciación de la prescripción por paralización del órgano económico-administrativo, al haber tenido el reclamante la posibilidad de acudir a los recursos procedentes contra la resolución presunta por silencio administrativo, la jurisprudencia ha hecho valer la prescripción en estos casos en cuanto beneficio del obligado tributario que tiene derecho a que el órgano económico-administrativo se pronuncie expresamente⁵⁶. La doctrina también se ha mostrado favorable en estos casos a la apreciación de la prescripción, negando que la desestimación presunta por silencio administrativo tenga efectos interruptivos de la prescripción⁵⁷.

8. El cómputo del plazo de paralización del procedimiento económico-administrativo a efectos prescriptivos.

En cuanto al cómputo del plazo de paralización del procedimiento económico-administrativo determinante de la prescripción hay que tener en cuenta que, por una parte, comienza a computarse un nuevo plazo de prescripción cada vez que en el curso de la reclamación se produzca un acto con virtualidad interruptiva de la prescripción y, por otra parte, que el mismo ha de computarse hasta el momento de la notificación al reclamante de la resolución emitida por el órgano económico-administrativo. En efecto, para que la propia resolución que pone término al procedimiento económico-administrativo surta efectos interruptivos del plazo de prescripción es necesario que se produzca el conocimiento formal del recurrente, esto es, que la misma se notifique debidamente al mismo⁵⁸.

9. Los efectos de la prescripción.

Para concluir con la configuración general de este supuesto de prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo hemos de referirnos a qué sucede con el procedimiento

⁵⁶ Como señala la STS de 22 de abril de 1995 (rec. 11193/1990), «*es falaz el razonamiento de que no se ha producido perjuicio a la interesada merced a la notificación tardía de la resolución porque, en todo momento, ha tenido a su alcance la posibilidad de impugnar una posible resolución presunta por silencio administrativo. No se trata, en el presente caso, de perjuicios –sino, quizás, del beneficio de la prescripción– para la interesada, a quien, razonablemente, era de mayor interés aprovecharse de la prescripción que se estaba consumando, o ya consumada, que iniciar la vía del recurso jurisdiccional; era, en su caso, la Administración quien podría resultar perjudicada en su legítimo interés, de consumarse aquélla, y quien podía evitarlo*».

⁵⁷ Como destaca FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, cit., pág. 146, «*el poder interpretar el silencio como desestimación es una facultad del recurrente, que no excluye la obligación de la Administración de dictar resolución expresa, y que, por tanto, no interrumpe la inactividad de la Administración*».

⁵⁸ No faltan ejemplos en la jurisprudencia en los que la resolución del órgano económico-administrativo se emite dentro del plazo de prescripción, pero la notificación de la misma al recurrente, en cambio, se produce una vez transcurrido dicho plazo, por lo que opera la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo. Éste es el caso planteado en la STS de 22 de abril de 1995 (rec. 11193/1990), señalando el Tribunal que «*en nada altera lo expuesto el hecho de que la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central tenga fecha de 28 de julio de 1988, esto es, de antes de que hubieran transcurrido los 5 años, pues, como dispone el artículo 66 de la Ley General Tributaria, la prescripción se interrumpe por cualquier acción administrativa "realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo", conocimiento que, como ha quedado dicho, no se produjo hasta el posterior día 23 de septiembre del mismo año, en cuyo momento sí habían transcurrido con exceso los 5 años*».

cuando se aprecia que concurre la prescripción por esta causa. En este caso, el órgano de revisión económico-administrativa ha de declarar la prescripción de oficio, conforme a lo dispuesto en el artículo 69.2 de la LGT, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. De ahí que sean ineficaces todos los actos administrativos dictados con posterioridad en los que se desconozca la existencia de la prescripción de la obligación tributaria por paralización del económico-administrativo⁵⁹.

De igual manera, puesto que en Derecho tributario no cabe renuncia de la prescripción ganada, dado el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, pues como dispone el artículo 69.3 de la LGT la prescripción ganada extingue dicha obligación, los actos que el propio obligado tributario realice con posterioridad de los que pueda inferirse una renuncia a tal prescripción, por ejemplo, instando un recurso contencioso-administrativo contra la resolución del órgano de revisión en el que se aleguen cuestiones distintas a la prescripción, o remitiendo un escrito al órgano de revisión denunciando la mora y solicitando la continuación del procedimiento, no suponen en ningún caso una renuncia a la prescripción ganada⁶⁰.

Pese a ello, son numerosos los casos en los que el propio órgano económico-administrativo no aprecia la prescripción y esto obliga al contribuyente a interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo alegando, precisamente, la prescripción de la obligación tributaria por paralización del procedimiento económico-administrativo, por lo que en estos casos será el órgano jurisdiccional el encargado de declarar si se ha producido la prescripción. A tal efecto, la alegación de prescripción en fase contencioso-administrativa no puede considerarse extemporánea porque la misma se ha producido, precisamente, por paralización del procedimiento económico-administrativo, ni tan siquiera cuando es alegada en una instancia superior de la revisión jurisdiccional. Ello hace que sean relativamente frecuentes los conflictos planteados ante los tribunales contencioso-administrativos relativos a la apreciación o no de la prescripción por la paralización del procedimiento de revisión económico-administrativo.

Pues bien, este tipo de conflictos se han planteado en el orden jurisdiccional especialmente cuando la obligación tributaria prescrita era de un impuesto local y han sido los propios Ayuntamientos afectados los que han propiciado el pronunciamiento de un órgano superior a través del correspondiente recurso de alzada o de casación, introduciendo el argumento, para desvirtuar la prescripción, de que la inactividad del tribunal económico-administrativo estatal no era imputable a la Administración local titular del crédito tributario. En esta cuestión centraremos nuestro análisis a continuación, de acuerdo con el plan de trabajo que nos hemos propuesto, para ir cerrando el objeto de nuestro estudio.

⁵⁹ Como señala la STS de 23 de marzo de 1996 (rec. 5503/1993), «cuando, por causas ajenas al reclamante, transcurren más de cinco años sin que el Tribunal haya resuelto, ni el interesado haya realizado acto alguno interruptivo del plazo, se consuma la prescripción, lo cual, con arreglo al artículo 67 de la LGT, ha de aplicarse de oficio, incluso por el mismo Tribunal Económico, y, si no lo hiciera así, cualquier resolución administrativa confirmatoria del acto impugnado, dictada tras la paralización del recurso durante más de cinco años por causa imputable a la Administración, sería ineficaz, porque, frente a ella, podría oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada».

⁶⁰ En este sentido, la STS de 8 de febrero de 2002 [rec. 7842/1996 (NFJ02075)] niega que el escrito del contribuyente al Tribunal Económico-Administrativo denunciando la mora e instándole a continuar con el procedimiento constituya una renuncia a la prescripción ganada, ya que existe una clara diferencia en este punto entre la prescripción civil y la tributaria, lo que le lleva a concluir que «en el ámbito tributario, el artículo 67 de la Ley General Tributaria, correctamente interpretado, obliga a afirmar que no cabe la renuncia de los sujetos pasivos a la prescripción ganada».

III. LA PRESCRIPCIÓN DE TRIBUTOS DE OTRAS ADMINISTRACIONES POR INACTIVIDAD DE LOS TEA ESTATALES

1. La inactividad omisiva de los TEA estatales afecta efectivamente a las deudas tributarias de las Administraciones autonómicas y locales.

Como hemos analizado sucintamente en la introducción a este trabajo, el reparto de las competencias de aplicación de los tributos en el Estado autonómico va a determinar que los órganos de revisión económico-administrativa del Estado sean competentes para la revisión de actos de aplicación de tributos cuya recaudación corresponde a las Administraciones autonómicas o locales. En el caso de la Hacienda autonómica, tal es el caso de los tributos cedidos y en el caso de la Hacienda local, tal es el caso de determinados actos de aplicación del IBI y del IAE, amén de aquellos casos en los que las técnicas complementarias de redistribución competencial determine la competencia del Estado en esta materia respecto a tributos de otras Administraciones. No es insólito, por ello, encontrarse en la jurisprudencia casos en los que la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo debida a la inactividad de los órganos de revisión estatales se refiera a un tributo cedido, cuya recaudación corresponde a la correspondiente Comunidad Autónoma ⁶¹. Ni tampoco, lógicamente, casos en los que la prescripción por esta causa afecta a un tributo propio de un municipio ⁶².

2. El instituto de la prescripción no se ve afectado por la pluralidad de Administraciones.

La cuestión que cabe plantearse en estos casos es si la circunstancia de que el crédito tributario corresponda a una Administración –la autonómica o la local– y que los órganos de revisión económico-administrativa cuya inactividad es susceptible de producir la prescripción del mismo pertenezcan a otra Administración –la estatal– tiene alguna incidencia a la hora de poder apreciar o no este supuesto de prescripción de la obligación tributaria por paralización injustificada y no imputable.

⁶¹ Así, por ejemplo, la STSJ de Cataluña de 24 de mayo de 2002 [rec. 1606/1997 (NFJ013047)] declara prescritas dos liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe de 4.190.154 de las antiguas pesetas, giradas a raíz de la actividad desarrollada por el servicio de inspección del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña. Interpuestas por el contribuyente las pertinentes reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Cataluña, órgano de revisión estatal, lo que motiva la prescripción es la paralización del procedimiento económico-administrativo por causas no imputables al obligado tributario.

⁶² La jurisprudencia ofrece numerosos ejemplos de prescripción de liquidaciones correspondientes a tributos de la Hacienda municipal por paralización del procedimiento económico-administrativo ante el correspondiente órgano de revisión del Estado. La mayor parte de estos casos se refieren a un momento anterior a la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, que suprimió la vía económico-administrativa estatal en materia de Hacienda Local. Así, por ejemplo, en la STS de 28 de diciembre de 2000 (rec. 4868/1995), se declaran prescritas unas liquidaciones del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, correspondientes al período 1972-1982, giradas por el Ayuntamiento de Zaragoza, a causa de haber permanecido paralizado durante más de 5 años el procedimiento económico-administrativo que se seguía contra las mismas ante el TEAC. La eliminación de la vía económico-administrativa estatal en la revisión de los tributos locales no significa, sin embargo, su desaparición total en la revisión de los actos de aplicación de tales tributos, como hemos visto, pues subsiste para la impugnación de los actos de gestión catastral en el IBI y de gestión censal en el IAE.

table al recurrente del procedimiento económico-administrativo. Lo cual, en primer término, tiene una gran importancia desde el punto de vista del contribuyente, pues el instituto de la prescripción constituye una garantía del principio de seguridad jurídica.

La tesis que sustentó la Administración, especialmente los Ayuntamientos afectados, en los casos en los que por paralización del procedimiento económico-administrativo ante los TEA estatales se alegaba por parte del contribuyente la prescripción de un tributo municipal, era que la inactividad administrativa era imputable a la Administración del Estado, pero no a la Administración municipal titular del correspondiente crédito tributario, por lo que no podía operar la prescripción del mismo ⁶³. Esta tesis encontró apoyo en la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1994, única que se pronunció en tal sentido, para la que, efectivamente, la doctrina sobre la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo sólo es aplicable cuando se trate de créditos tributarios de la misma Administración que ejerce las competencias revisoras ⁶⁴.

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha establecido en numerosas sentencias posteriores, creando jurisprudencia sobre la cuestión, el criterio de que aun en los casos de que el crédito tributario corresponda a una Administración distinta a la que lleva a cabo la revisión de los actos de gestión del tributo correspondiente, es aplicable el supuesto de prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo ⁶⁵.

El argumento fundamental sobre el que el Tribunal Supremo apoya este criterio es que el instituto de la prescripción tributaria tiene una concreta configuración jurídica y cumple una función propia, conectada con la garantía de la seguridad jurídica, que no puede verse alterada por

⁶³ Así, por ejemplo, en la STS de 14 de febrero de 1997 [rec. 11198/1991 (NFJ005903)], el Ayuntamiento de Santa Pola, que recurre una sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana que había apreciado la prescripción del derecho a liquidar respecto a la liquidación impugnada por el IMIVT, alega que conoce y respeta la doctrina del Tribunal Supremo sobre la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo, *«pero considera que no es aplicable a su caso concreto, porque dicha doctrina es válida cuando el acreedor tributario es el Estado y son sus propios órganos (Tribunales Económico-Administrativos) los que por su inactividad originan la prescripción, pero no es el caso de autos, en que el ayuntamiento de Santa Pola no tiene culpa alguna por la inactividad de dichos Tribunales y nada puede hacer para evitarlo»*.

⁶⁴ Señala esta STS de 29 de enero de 1994 [rec. 2341/1992 (NFJ003263)], que la doctrina que admite la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo seguido ante los órganos de revisión estatales, *«es válida sólo en los supuestos en que la potestad tributaria venga ejercida por la Administración del Estado, pues, en tales casos, la revisión económico-administrativa es realizada por otro órgano que, aunque especializado, no deja de pertenecer al ámbito de la misma Administración, mientras que, por el contrario, carece de predicamento (y esto es mucho más evidente a partir del transcurso de un año de la entrada en vigor de la Ley 7/1985, de 2 de abril, según el tenor de su disposición transitoria décima) cuando los actos impugnados, como aquí acontece, proceden de la Administración Local y, a pesar de su genuina autonomía decisoria, se someten al control, previo al contencioso-administrativo, de un órgano de otra Administración, como es la del Estado.»* Esta Sentencia es única y no ha creado jurisprudencia en este sentido, habiéndose establecido por el Tribunal Supremo, como veremos, un criterio jurisprudencial bien distinto.

⁶⁵ Así, por ejemplo, en la STS de 14 de febrero de 1997 [rec. 11198/1991 (NFJ005903)], se declara la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo de la liquidación girada por el Ayuntamiento de Santa Pola en concepto de IMIVT; la STS de 19 de febrero de 2001 [rec. 8347/1995 (NFJ010500)], declara prescrita por el mismo motivo una liquidación girada por el Ayuntamiento de Alcobendas en concepto de tasa por licencia de obra, o, en fin, la STS de 29 de enero de 2002 (rec. 7357/1996) declara prescrita por igual motivo una liquidación del Arbitrio Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos girada por el Ayuntamiento de Barcelona.

la existencia de una pluralidad de Administraciones con las que entra en relación el ciudadano en cumplimiento de sus obligaciones tributarias ⁶⁶.

En esta línea, el Tribunal ha insistido en que el presupuesto de la prescripción tributaria, el silencio de la relación jurídica durante un plazo determinado, no se ve alterado, desde la lógica bilateral de la relación jurídico-tributaria que une a acreedor y deudor, por la existencia de distintas Administraciones ⁶⁷.

Finalmente, el Tribunal Supremo también ha puesto el acento en que los derechos y garantías del contribuyente, entre los que se encuentra el beneficio de la prescripción, no pueden sufrir una merma por la existencia de una pluralidad de Administraciones tributarias ⁶⁸.

El criterio jurisprudencial, acertadamente, enfoca la cuestión desde la perspectiva de los derechos y garantías del contribuyente, concluyendo que éstos no pueden verse afectados negativamente por la existencia de distintos planos administrativos en la aplicación de los tributos ⁶⁹. Ello le conduce a considerar que el instituto de la prescripción no se ve afectado por tal circunstancia y que el mismo ha de continuar cumpliendo en estos casos su función garantizadora de la seguridad jurídica en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios.

⁶⁶ Como se destaca en la STS de 5 de marzo de 2001 [rec. 9622/1995 (NFJ010355)], si se admitiese la tesis de que no cabe aplicar el supuesto de prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo cuando son distintas la Administración revisora y la titular del crédito tributario, «se introduciría, como aduce la parte recurrente, una severa mutación perjudicante de los efectos dimanantes de diversas instituciones jurídicas, alterando los que deban ser propios de cada una de ellas». De ahí que afirme el Tribunal que «declarar que no se produce la prescripción si el crédito tributario es local –y que sí tiene lugar si lo es estatal– carece actualmente de significación jurídica, pues si, como hemos dicho, las causas de interrupción son tasadas y objetivas, la prescripción se produce, o no, atendiendo exclusivamente a las mismas, y no al titular del crédito (y es que no pueden existir privilegios ni para los entes activos de la imposición ni para los sujetos pasivos, sino un haz de respectivos derechos y obligaciones plasmados en una normativa objetiva reguladora de la relación jurídico-tributaria)». En el mismo sentido, STS de 29 de enero de 2002 (rec. 7357/1996).

⁶⁷ Señala, en este sentido, la STS de 14 de febrero de 1997 [rec. 11198/1991 (NFJ005903)], que «la existencia de unos Órganos tutores (Delegados de Hacienda, diversos Centros directivos del Ministerio de Hacienda, Tribunales Económico-Administrativos y Ministro de Hacienda), y de un ente tutelado, el Ayuntamiento de Santa Pola, constituye ciertamente un conjunto complejo de organización funcional del acreedor tributario, pero ello, a los efectos de la prescripción, es indiferente para el sujeto pasivo –deudor tributario– porque tal complejidad no afecta al principio esencial de que la inactividad o silencio de la relación jurídica durante un plazo de cinco años, produce la prescripción del derecho a liquidar».

⁶⁸ Como señala la STS de 20 de diciembre de 2001 [rec. 6495/1996 (NFJ011815)], dictada en un recurso de casación para unificación de doctrina, «la existencia de diferentes planos administrativos, estatal, autonómico y local (que tradicionalmente comprende Provincias y Municipios) es fruto de la decisión política que establece un reparto de competencias, que aunque se llegue a calificar en la más reciente legislación con el plural (Administraciones Públicas), no puede alterar la relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado, que no puede terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajenos».

⁶⁹ A la importancia que tiene la colaboración y coordinación entre las distintas Administraciones tributarias para posibilitar la aplicación eficaz y unitaria del sistema tributario y para no oponer dificultades a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aumentando innecesariamente la presión fiscal indirecta que soportan, nos hemos referido en GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...*, cit., págs. 58 y ss.; en este sentido, se muestra crítico MARTÍN QUERALT, J.: «Gestión compartida...», cit., págs. 4 y ss., con las consecuencias negativas que para el contribuyente representa la gestión compartida del IBI, sobre todo por la bifurcación de las vías revisoras, señalando que «ante la presencia de Administraciones gestoras diferentes, aquél se ve en muchas ocasiones desamparado, sin saber a qué atenerse, por mor de la propia configuración legal de esa gestión compartida». Razón por la cual considera este autor especialmente acertada la jurisprudencia que aprecia la prescripción por paralización del procedimiento económico-administrativo estatal respecto a tributos locales.

A efectos de apreciar la prescripción por la inactividad del órgano económico-administrativo desde el punto de vista del contribuyente resulta indiferente, como hemos visto, la existencia de dos Administraciones, la que ejerce la competencia de revisión y cuya inactividad omisiva provoca la prescripción y la Administración titular del crédito tributario prescrito. Desde el punto de vista del acreedor del tributo, en cambio, no parece posible obviar la circunstancia de que la prescripción ha estado motivada por la inactividad de otra Administración que, con su conducta, ha ocasionado un perjuicio económico a la Administración acreedora del tributo.

Ello nos conduce a la cuestión de la posible responsabilidad entre Administraciones que va a ser la cuestión con la que concluiremos este trabajo.

IV. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN COMO FÓRMULA DE RESARCIMIENTO DEL PERJUICIO SUFRIDO POR LA ADMINISTRACIÓN TITULAR DEL CRÉDITO TRIBUTARIO PRESCRITO

1. Evolución jurisprudencial de este supuesto de responsabilidad de la Administración tributaria.

En muchos de los casos en los que se ha apreciado la prescripción de la obligación tributaria por la inactividad de los órganos económico-administrativos del Estado respecto a tributos de otras Administraciones, fundamentalmente, de la Hacienda local, los Ayuntamientos perjudicados han utilizado la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública, exigiendo de la Administración del Estado el correspondiente resarcimiento por el perjuicio causado, motivado por un funcionamiento anormal de los órganos económico-administrativos, que se cuantifica en el importe de la deuda tributaria prescrita. La negativa del Ministerio de Hacienda a dar satisfacción a esta pretensión ha generado una serie de conflictos que han desembocado en la correspondiente impugnación en vía contencioso-administrativa, dando lugar a un conjunto de pronunciamientos, en su mayoría de la Audiencia Nacional, que no ha mantenido un criterio uniforme sobre la cuestión ⁷⁰.

El Tribunal Supremo había dado ya pie a una posible vía para el resarcimiento de la Administración afectada a través de la reclamación interadministrativa, en las sentencias en las que había declarado la prescripción de la deuda tributaria correspondiente a un impuesto local motivada por la inactividad de los órganos económico-administrativos estatales ⁷¹. Incluso, el Tribunal Supremo, al

⁷⁰ Así, por ejemplo, SAN de 29 de abril de 1999 [rec. 531/1997 (NFJ008104)]; SAN de 10 de septiembre de 1999 [rec. 1251/1997 (NFJ008479)]; SAN de 28 de octubre de 2000 (rec. 532/1997); SAN de 24 de marzo de 2001 (rec. 1765/1998); SAN de 11 de septiembre de 2003 [rec. 397/2002 (NFJ018389)] y SAN de 30 de junio de 2005 [rec. 451/2004 (NFJ023344)].

⁷¹ Como señala la STS de 20 de diciembre de 2001 [rec. 6495/1996 (NFJ011815)], «el daño económico para el acreedor tributario, derivado de la actuación de otra Administración, tiene que compensarse a través de la reclamación interadministrativa de los órganos implicados, pero no convirtiendo el plazo de prescripción de aquellas deudas en imposible, ni abriendo un espacio de inseguridad jurídica para los contribuyentes».

menos a efectos dialécticos, señaló que tal reclamación interadministrativa podía articularse a través de la acción por responsabilidad patrimonial de la Administración ⁷².

La Audiencia Nacional estimó en un primer momento la pretensión de la Administración recurrente, normalmente un Ayuntamiento, y declaró la existencia de responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado en estos casos, si bien, entendió que existía una concurrencia de culpas en la causación del perjuicio entre la Administración estatal, cuya inactividad provocó la prescripción, y la Administración titular del crédito tributario, que no instó a los órganos económico-administrativos del Estado para que continuasen con la tramitación del procedimiento antes de que se consumase la prescripción ⁷³.

En consecuencia, la Audiencia Nacional consideró que ambas Administraciones tenían que soportar al 50% el perjuicio causado, condenando a la Administración del Estado, por lo tanto, al pago a la Administración titular del crédito tributario de una indemnización equivalente al 50% de la deuda prescrita más el correspondiente interés legal desde que adquirió firmeza la declaración de la prescripción ⁷⁴.

⁷² Así, por ejemplo, señala la STS de 5 de marzo de 2001 [rec. 9622/1995 (NFJ010355)], que *«cabría pensar, en un primer avance dialéctico, que con la prescripción de autos se ha podido producir un daño para el Ayuntamiento exaccionante. Pero tal daño no debe soportarlo, por lo discriminatorio que resultaría, al tratarse de la parte más débil de la relación jurídico-tributaria, el contribuyente, sino, si acaso, de existir, el Estado, que lo ha generado por el funcionamiento –en cierto modo, lánguido y premioso– de los Tribunales Económico-Administrativos, mediante el ejercicio, por el Ayuntamiento, de la pertinente acción de responsabilidad»*. En el mismo sentido, STS de 29 de enero de 2002 (rec. 7357/1996) y STS de 26 de febrero de 2002, (rec. 8462/1996).

⁷³ Así, por ejemplo, señala la SAN de 24 de marzo de 2001 (rec. 1765/1998), que *«la recurrente entiende que se han acreditado todos los requisitos que la Ley establece para considerar que concurre un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración, dado que debido a la actuación contraria a derecho del TEAP de Madrid, la actora ha sufrido un daño real, efectivo, evaluable económicamente e individualizado, porque no ha cobrado una liquidación tributaria que era conforme a derecho, pero prescribió debido a que un organismo administrativo no llevó a cabo la actividad de declarar caducada la instancia, y proceder al archivo de las actuaciones, lo que trajo consigo que no se interrumpiera con la actuación en cuestión el plazo legal de prescripción»*. Sin embargo, el Tribunal, admitiendo la existencia de responsabilidad patrimonial como argumenta el Ayuntamiento recurrente, considera que *«hubo una doble inactividad, de la Administración, por la actuación contraria a derecho del TEAP, y de la actora, que teniendo constancia de la tramitación de la reclamación y del transcurso de los años sin que se realizara actividad administrativa no instó dicha actuación a fin de interrumpir la prescripción. Por lo tanto, el quebranto patrimonial sufrido por el Ayuntamiento, trae causa en la actuación administrativa errónea, pero las consecuencias económicas deben atemperarse y compensarse por la propia inactividad de la recurrente, valorándose por este Tribunal en un cincuenta por ciento de la cantidad que importaban las liquidaciones declaradas prescritas»*.

⁷⁴ En este sentido, señala la SAN de 29 de abril de 1999 [rec. 531/1997 (NFJ008104)], que *«la parte actora pudo y debió interrumpir la prescripción mediante la oportuna presentación de escritos al TEAC, instándole a resolver la alzada en tiempo y forma, para que la notificación del acuerdo definitivo en la vía económico-administrativa fuera realizada dentro del oportuno plazo legal para impedir la producción de los efectos prescriptivos, porque si en las disposiciones especiales se prevé, artículo 40 núm. 2 de la LGP, que cualquier reclamación o petición interrumpe la prescripción, es incuestionable que las deducibles en el procedimiento enjuiciado tienen suficiente virtualidad jurídica para interrumpirla, estando a cargo de la demandante, cuya falta de diligencia en este supuesto, si bien es cierto que no disculpa el tardío funcionamiento del TEAC, determina la consideración equitativa de que se debe repartir la culpa por mitad, entre la Administración Central y la Administración Local, correspondiendo el abono indemnizatorio de sólo el 50% de lo reclamado por la actora al Ministerio de Economía y Hacienda»*. Además, añade el Tribunal que *«la compensación de culpas analizada en el fundamento jurídico anterior determina que la obligación de abonar el importe de la mitad de la liquidación tributaria conlleva también la de abonar el interés legal en proporción de esa cantidad desde la fecha de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1995, en que fue declarada la prescripción de la citada liquidación, tratándose de una indemnización por daños y perjuicios de una obligación líquida, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1.101 y 1.108 del Código Civil»*.

En un momento posterior, la Audiencia Nacional ha cambiado su criterio sobre la cuestión al considerar que en estos casos no concurre el nexo causal entre el perjuicio causado y la inactividad de los órganos económico-administrativos de la Administración estatal, necesario para poder apreciar la responsabilidad patrimonial de ésta, puesto que el perjuicio, esto es, la prescripción de la obligación tributaria, se produce directamente por la propia inactividad de la Administración titular del crédito tributario y a ella le es imputable exclusivamente, al no desarrollar las actuaciones necesarias para interrumpir el correspondiente plazo prescriptivo ⁷⁵.

El Tribunal Supremo, en las sentencias en las que había declarado la prescripción de la obligación tributaria del correspondiente tributo local por inactividad de los TEA estatales, había apuntado la circunstancia de que el respectivo Ayuntamiento titular del crédito tributario había contribuido a la consumación de la prescripción al no denunciar la mora del órgano económico-administrativo, dirigiendo los correspondientes escritos al mismo instándole a la continuación del procedimiento e interrumpiendo, con ello, la prescripción de la obligación tributaria ⁷⁶. Incluso, aún a efectos dialécticos, el Tribunal había rechazado expresamente la posibilidad de que pudiese apreciarse la responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado, debido a la propia inactividad del Ayuntamiento perjudicado por la prescripción ⁷⁷.

Finalmente, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 1 de febrero de 2005, se ha pronunciado directamente sobre la cuestión de la responsabilidad patrimonial de la Administración estatal en estos casos, precisamente, a raíz de un recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid ante la existencia de Sentencias contradictorias de la Audiencia Nacional. El Tribunal ha declarado como doctrina correcta que la pasividad de la Administración titular del crédito tributario que resulta prescrito rompe el nexo causal entre la actuación del órgano económico-administrativo estatal cuya inactividad determinó la prescripción y el resultado dañoso,

⁷⁵ En este sentido, la SAN de 11 de septiembre de 2003 [rec. 397/2002 (NFJ018389)] derriba la tesis de la concurrencia de culpas mantenida hasta entonces por este mismo Tribunal, considerando en estos casos que «*si el Ayuntamiento podía interrumpir la prescripción denunciando la mora y no lo hizo, los perjuicios que de dicha prescripción se derivaron, no se producen por la exclusiva inactividad del TEAC, sino que es la propia inactividad del Ayuntamiento la que causalmente determina de forma principal la prescripción y siendo ello así, no apreciándose una omisión de la Administración del Estado, causa esencial y única generadora de los perjuicios derivados de la prescripción producida, es procedente desestimar la reclamación de responsabilidad patrimonial formulada*». En el mismo sentido se pronuncia también la SAN de 30 de junio de 2005 (rec. 451/2004).

⁷⁶ En este sentido, por ejemplo, la STS de 20 de diciembre de 2001 [rec. 6495/1996 (NFJ011815)] señala que «*conforme ha dicho esta Sala en otras ocasiones, la Administración Local, ajena al procedimiento seguido ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, podía haber enervado la prescripción con denuncias de la mora*».

⁷⁷ Así, por ejemplo, señala la STS de 29 de enero de 2002 (rec. 7357/1996), en relación a la posibilidad de que el Ayuntamiento perjudicado por la prescripción pudiese resarcirse de dicho daño ejerciendo la acción de responsabilidad frente a la Administración del Estado, que «*daño, el que estamos comentando, que, en realidad, no existe en los supuestos como el de autos, puesto que no es imputable sólo a la Administración del Estado la extinción del crédito tributario por prescripción, ya que se requiere, además, para que tal extinción se genere, el elemento concurrente de la paralización de la actuación municipal (pues la Corporación, ante la paralización del procedimiento económico-administrativo, podía y debía haber reinstado dicho procedimiento, dando cuenta, también, al sujeto pasivo, evitando la prescripción y estabilizando la necesaria seguridad jurídica)*».

presupuesto éste necesario para la viabilidad de la acción de responsabilidad patrimonial, por lo que no es posible apreciar ésta ⁷⁸.

La jurisprudencia, por lo tanto, ha admitido en un primer momento la vía de la exigencia de responsabilidad patrimonial de la Administración perjudicada por la prescripción del crédito tributario a la Administración cuya omisión en el ejercicio de las competencias de revisión ha conducido a la consumación de la prescripción del mismo, aun con una atemperación de la indemnización por la concurrencia de la propia Administración perjudicada en la producción de la prescripción. En un segundo momento, en cambio, la jurisprudencia ha negado la existencia de un perjuicio indemnizable a través de este instituto resarcitorio al considerar que se ha roto el nexo causal entre la inactividad omisiva de la Administración revisora y la prescripción del crédito tributario de la Administración acreedora.

2. Configuración de la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria en este supuesto.

Antes de entrar en el análisis propiamente dicho de la cuestión del nexo causal, que es la que, al menos en la jurisprudencia, ha planteado problemas, haremos una breve referencia a la configuración en este caso de la responsabilidad patrimonial de la Administración.

2.1. La regulación de la responsabilidad patrimonial aplicable al mismo.

En cuanto a la regulación en nuestro Ordenamiento de la responsabilidad patrimonial de la Administración, hay que partir de lo dispuesto en el artículo 106.2 de la Constitución, cuando señala que *«los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos»*. Tratándose de un derecho de configuración legal, ha sido la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC), la que le ha dado su configuración actual en los artículos 139 a 146, desarrollada en esta materia por el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, que aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial ⁷⁹. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la LRJPAC, con una redacción muy parecida a la de la Constitución, *«los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones*

⁷⁸ Señala, en concreto, la STS de 1 de febrero de 2005 [rec. 125/2004 (NFJ023347)], que *«aunque, desde luego, y a consecuencia de la prescripción declarada en sede jurisdiccional, se ha podido producir un daño para la Administración municipal exaccionante, tal daño debe soportarlo la propia Corporación, pues a ella le es imputable el resultado dañoso, pues independientemente de la tardanza del Tribunal Económico-Administrativo Central en dictar la correspondiente resolución, el Ayuntamiento de Madrid con su pasividad consintió que se dilatará el procedimiento económico-administrativo y no formuló queja alguna por la paralización y no resolución del recurso de alzada; propiciando así con su comportamiento omisivo la ruptura del nexo causal entre la actuación administrativa y el resultado dañoso; presupuesto o requisito necesario para la viabilidad de la acción de responsabilidad patrimonial»*.

⁷⁹ La Ley 4/1999, de 13 de enero, que modificó parcialmente la LRJPAC, introdujo algunas modificaciones en algunos de los artículos de la misma referidos a la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas.

públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor; siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos». A tal efecto, exige el segundo párrafo de este precepto que «en todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas».

Estos preceptos, en los que se configura con carácter general la responsabilidad patrimonial en nuestro Ordenamiento, son aplicables también en materia de responsabilidad patrimonial de la Administración en el ámbito financiero y tributario, sin que suponga ningún obstáculo para ello la Disposición Adicional 5.^a de la LRJPAC⁸⁰. Por lo tanto, los requisitos en ellos establecidos habrán de verificarse también en relación con la responsabilidad de la Administración tributaria, que ya ha sido reconocida por los órganos jurisdiccionales en distintos supuestos, entre los que, inicialmente al menos, se encuentra este que es objeto de nuestra atención⁸¹.

2.2. La legitimación activa de la Administración para instar la acción de responsabilidad patrimonial frente a otra Administración.

La primera cuestión que se plantea en relación con el supuesto que estamos contemplando es el de la legitimación activa para instar la acción de responsabilidad patrimonial, dado que aquí no estamos ante un *particular* perjudicado, sino ante una Administración pública que se ve perjudicada por la actuación de otra Administración, en concreto, por la inactividad omisiva de los órganos económico-administrativos de la Administración del Estado.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha incluido dentro de la acepción «*los particulares*» del artículo 106.2 de la Constitución tanto a los sujetos privados como a los públicos cuando se consideren lesionados por la actuación de otra Administración pública⁸². De ahí que la jurisprudencia de la Audiencia Nacional recaída en estos supuestos de responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria estatal haya admitido sin mayores problemas la legitimación activa de los Ayuntamientos que reclamaban la correspondiente indemnización⁸³.

⁸⁰ Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C.: «La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria (I)», *Impuestos*, tomo II/2005, pág. 196.

⁸¹ Sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria, *vid.*, MATA SIERRA, M.T.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1997; MARTÍN QUERALT, J.: «La responsabilidad por actos tributarios», *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. II/2004, págs. 333 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, C.: «La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria (I)», *Impuestos*, tomo II/2005, págs. 193 y ss., y de este mismo autor, «La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria (y II)», *Impuestos*, tomo II/2005, págs. 222 y ss.

⁸² Sobre ello, *vid.*, ANAYA GÓMEZ, A.: «La responsabilidad interadministrativa y el artículo 106.2 de la Constitución», *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. XIV/1996, págs. 207 y ss.

⁸³ Así, por ejemplo, señala la SAN de 29 de abril de 1999 [rec. 531/1997 (NFJ008104)], que «*la legitimación activa de la Corporación Local demandante es incuestionable a partir de la doctrina jurisprudencial emanada entre otras de la Sentencia de la Sala 3.ª, Sección 6.ª, del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1994, para esta clase de asuntos sobre responsabilidad patrimonial de la Administración, que se remite a la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1964, debiendo incluirse dentro de la acepción: "los particulares" del artículo 106 núm. 2 de la Constitución, tanto a los sujetos privados como a los públicos cuando se consideren lesionados por la actuación de otra Administración Pública*».

No obstante, la circunstancia de que el sujeto perjudicado por la actuación de la Administración del Estado sea otra Administración pública confiere unas características especiales a este supuesto de responsabilidad patrimonial. Por una parte, desde el punto de vista interno del propio instituto resarcitorio, porque la Administración perjudicada puede encontrarse en una especial posición jurídica frente al bien o derecho lesionado que exija de la misma también una actuación determinada para impedir la producción del resultado dañoso, en este caso, de la prescripción del crédito tributario que le corresponde. Por otra parte, desde el punto de vista externo al propio instituto de la responsabilidad patrimonial de la Administración, por la existencia de una serie de principios y deberes de colaboración y coordinación que inspira la actuación de las Administraciones públicas en esta materia, que pueden obligar a encauzar las relaciones entre ambas Administraciones por otros caminos, previos o alternativos, a los de la vía de la responsabilidad patrimonial⁸⁴.

2.3. Caracterización del sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración.

El sistema de responsabilidad administrativa extracontractual en nuestro Ordenamiento se caracteriza, en primer lugar, por su *alcance general*, comprendiendo toda clase de actuaciones extracontractuales de la Administración. La alusión normativa al funcionamiento de los servicios públicos cubre tanto las acciones como las omisiones de la Administración. Respecto a estas últimas, si la Administración no actúa cuando debe hacerlo, o si su actividad se desarrolla con notorio retraso en perjuicio de los particulares, la Administración estará obligada a reparar los daños causados⁸⁵.

En segundo lugar, se trata de una responsabilidad *directa*, por lo que los particulares tienen derecho a ser resarcidos directamente por la Administración sin necesidad de reclamar ni identificar de forma previa a la autoridad, funcionario, agente o empleado público cuya conducta hubiese sido la causante del daño⁸⁶.

Finalmente, se trata de un sistema de responsabilidad *objetiva* o por el resultado, sin que, por tanto, el daño tenga que deberse a una actuación ilícita de los poderes públicos y de quien haya sido concretamente su causante, resultando indiferente que la actuación administrativa haya sido normal o anormal, bastando para declararla que como consecuencia directa de tal actividad se haya producido un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado⁸⁷. Ello entronca con el

⁸⁴ En este sentido, entiende ANAYA GÓMEZ, A.: «La responsabilidad interadministrativa...», *cit.*, págs. 214 y 215, que la responsabilidad entre Administraciones no encuentra su fundamento en el artículo 139.1 de la LRJPAC, que regula la responsabilidad patrimonial de la Administración pública, sino en otros preceptos, como los dedicados en dicha Ley a la regulación de las relaciones interadministrativas, por lo que, en estos casos, el resarcimiento habrá de producirse por otras vías distintas. Desde mi punto de vista, sin negar la posibilidad de utilización de esas otras vías, también es perfectamente posible la exigencia de responsabilidad de una Administración a otra en base al artículo 106.2 de la CE, como, por otra parte, han admitido los Tribunales.

⁸⁵ Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C.: «La responsabilidad patrimonial...(I)», *cit.*, pág. 197.

⁸⁶ Véase nota anterior.

⁸⁷ Señala, al respecto, la SAN de 30 de junio de 2005 [rec. 451/2004 (NFJ023344)], que el carácter objetivo de la responsabilidad patrimonial de la Administración «*impone que no sólo no es menester demostrar para exigir aquella responsabilidad que los titulares o gestores de la actividad administrativa que ha generado un daño han actuado con dolo o culpa, sino que ni siquiera es necesario probar que el servicio público se ha desenvuelto de manera anómala, pues los preceptos constitucionales y legales que componen el régimen jurídico aplicable extienden la obligación de indemnizar a los casos de funcionamiento normal de los servicios públicos*».

propio fundamento de la responsabilidad patrimonial de la Administración que estriba en colectivizar también los daños que la actuación administrativa puede provocar ⁸⁸.

El carácter objetivo de la responsabilidad determina que se excluyan de la misma los casos de fuerza mayor, pero no el caso fortuito.

2.4. Elementos constitutivos de la responsabilidad patrimonial y su verificación en este supuesto de responsabilidad.

En cuanto a los elementos constitutivos de la responsabilidad, los vamos a examinar en relación al supuesto concreto de responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria que ocupa nuestra atención, dejando para el final el nexo causal, que es el elemento controvertido en este caso que ha motivado, como hemos visto, el cambio de criterio en la jurisprudencia.

2.4.1. La existencia de lesión patrimonial.

El primero de estos elementos es la existencia de una lesión patrimonial equivalente a daño o perjuicio en la doble modalidad de lucro cesante o daño emergente. A estos efectos, como destaca la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2005, no todo daño o perjuicio constituye una lesión en el sentido técnico-jurídico del término, sino sólo aquel daño que es ilegítimo, en el sentido de que el afectado no hubiese tenido la obligación o deber de soportarlo. El deber de soportar el daño o perjuicio sufrido se produce en aquellos supuestos en los que la Ley y el grupo normativo de ella derivado justifican dichos detrimentos de un modo expreso o implícito ⁸⁹.

En el caso de la prescripción del crédito tributario correspondiente a una Administración por la inactividad omisiva de los órganos económico-administrativos de otra Administración, parece que se produce en este sentido un perjuicio ilegítimo o antijurídico a la Administración titular del crédito tributario, y así ha sido reconocido por el Tribunal Supremo en algunos casos ⁹⁰.

⁸⁸ Como señala la SAN de 30 de junio de 2005 [rec. 451/2004 (NFJ023344)], «si la actuación administrativa tiene por objeto beneficiar, con mayor o menor intensidad, a todos los ciudadanos, lo justo es que si con ello se causa algún perjuicio, éste se distribuya también entre todos».

⁸⁹ Como señala la SAN de 30 de junio de 2005 [rec. 451/2004 (NFJ023344)], siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión, «para que el daño concreto producido por el funcionamiento del servicio a uno a varios particulares sea antijurídico basta con que el riesgo inherente a su utilización haya rebasado los límites impuestos por los estándares de seguridad exigibles conforme a la conciencia social. No existirá entonces deber alguno del particular de soportar el menoscabo y, consiguientemente, la obligación de resarcir el daño o perjuicio causado por la actividad administrativa será a ella imputable».

⁹⁰ Como señala la STS de 20 de diciembre de 2001 [rec. 6495/1996 (NFJ011815)], dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, «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 en el retraso, como no sea a través de la ausencia de escritos que reclamaran la continuación del procedimiento, lo que no puede estimarse bastante para justificar aquel resultado». El Tribunal Supremo ya se había pronunciado en este sentido en la STS de 20 de febrero de 1996.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139.2 de la LRJPAC el daño tiene que ser *«efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas»*.

La efectividad del daño implica que debe tratarse de un daño real, ya que la misma excluye, por su misma naturaleza, la eventualidad, posibilidad o contingencia ⁹¹.

Aunque la Audiencia Nacional ha admitido la realidad del daño en el supuesto de responsabilidad patrimonial que estamos contemplando, no deja de llamar la atención la circunstancia de que el crédito tributario que finalmente se declara prescrito se encuentra en una situación de pendencia al existir una controversia sobre el mismo que se somete a la decisión del órgano de revisión económico-administrativo. Con lo cual, de no haber prescrito por la inactividad omisiva de éste, el acto recurrido podría haber sido anulado total o parcialmente ⁹². Sin embargo, no puede desconocerse, a estos efectos, la presunción de legalidad de los actos administrativos, por lo que, en tanto en cuanto la nulidad de los mismos no sea declarada por el órgano correspondiente a través de los respectivos procedimientos, han de reputarse válidos ⁹³.

La evaluación económica del daño no plantea en estos casos especiales problemas, dado que la prescripción afecta a la correspondiente deuda tributaria y habrá de computarse por el importe de la misma más el interés legal que corresponda desde la declaración firme de la prescripción.

Tampoco plantea problema la determinación del sujeto afectado, dado que será la Administración titular del crédito tributario que se declara prescrito. Dada la existencia en la Hacienda autonómica de tributos parcialmente cedidos por el Estado en función de un porcentaje de la recaudación por cada uno de los respectivos hechos imposables producidos en el territorio de la Comunidad Autónoma, podría darse el caso de que existiese una cotitularidad del crédito tributario prescrito por la inactividad omisiva de los TEA estatales. En estos casos, la Administración perjudicada a efectos de una posible responsabilidad patrimonial es sólo la de la Comunidad Autónoma correspondiente y la evaluación del daño sería proporcional al porcentaje de recaudación tributaria cedido en el respectivo impuesto.

⁹¹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: «La responsabilidad...», cit., pág. 337.

⁹² Como señala ROJÍ BUQUERAS, J.M.: «La prescripción...», cit., págs. 11 y 12 (en nota al pie 21), es la disconformidad del sujeto pasivo con el acto de liquidación o su cuantificación económica la que da lugar al recurso cuya paralización produce la prescripción de la obligación tributaria, por lo que no está tan clara la existencia o efectividad del perjuicio para la Administración cuando tal acto administrativo fuera objetivamente nulo de pleno derecho y tal nulidad no se pueda hacer valer por la prescripción en vía económico-administrativa.

⁹³ ROJÍ BUQUERAS, J.M.: «La prescripción...», cit., págs. 11 y 12 (en nota al pie 21), advierte esta circunstancia, pero aun así considera que a efectos de apreciar la responsabilidad patrimonial de la Administración, «no bastará que se produzca la prescripción por inactividad, sino que habrá que analizar en cada caso –con las limitaciones lógicas de la naturaleza del procedimiento– si el acto que estaba sujeto a revisión tenía una apariencia de legalidad suficiente».

2.4.2. El nexa causal.

Finalmente, es necesaria la existencia de un nexa causal entre la actuación administrativa y el daño o perjuicio producido que permita la imputación a la Administración del mismo ⁹⁴.

Por la relevancia que la apreciación o no del mismo ha tenido en la configuración jurisprudencial de este supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración nos vamos a centrar a continuación, para concluir este trabajo, en el análisis de este problema, volviendo a recordar la tesis jurisprudencial que apunta a la ruptura del mismo y sometiénola a una revisión crítica que nos conducirá, como veremos, a una toma de postura sobre la cuestión.

3. El problema del nexa causal en este supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración.

3.1. La tesis jurisprudencial: de la concurrencia de causas a la ruptura del nexa causal.

En el supuesto de responsabilidad patrimonial que estamos analizando, el primer criterio adoptado por la Audiencia Nacional, que como recordamos era favorable a reconocer la responsabilidad de la Administración del Estado, pero atenuándola en cuanto a la indemnización por la concurrencia de culpa también de la Administración perjudicada, se basaba en una concepción fáctica del nexa causal, eliminando de la relación de causalidad todos aquellos hechos o circunstancias que no fuesen apropiadas para la producción del resultado, en este caso, de la prescripción de la deuda tributaria ⁹⁵.

La relación de causalidad parecía enfocarse desde una perspectiva eminentemente fáctica, reconociendo la relevancia tanto de la omisión de los TEA estatales como del propio titular del crédito tributario que no denunció la mora ante tal pasividad, en la producción de la prescripción ⁹⁶.

⁹⁴ Como señala DE AHUMADA RAMOS, F.J.: *La Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas*, 2.ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 279, «*el examen del nexa causal debe dar respuesta a una cuestión de caracteres complejos, pues habrá de decirnos si se ha producido o no la lesión de un derecho y si existe o no un nexa o enlace entre la lesión y el funcionamiento de un servicio público*». (En cursiva en el original).

⁹⁵ Como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, 2.ª edición, Civitas, Madrid, 1981, págs. 355 y 356, la solución al problema de la causalidad estriba en «la exclusión de aquellos hechos que, con toda evidencia, no hayan tenido ningún poder determinante en la producción del daño final».

⁹⁶ En este sentido, afirman GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso...*, cit., pág. 359, que en ocasiones la falta del propio perjudicado no es capaz por sí misma de eliminar en su totalidad la influencia que en la producción del daño final haya podido tener la actuación de la Administración, una vez probado que esta última ha tenido alguna, efectivamente. «Si esto es así, lo que ocurre es que nos encontramos en presencia de un concurso de causas, dotadas cada una de ellas de una determinada potencialidad dañosa, que justifica, en principio, el reparto en la proporción correspondiente de la deuda en que se traduce el deber de resarcimiento.»

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha afirmado que, como regla general, el nexo causal tiene que ser *directo, inmediato y exclusivo*, pero que, no obstante, a veces la relación de causalidad puede aparecer bajo formas *mediatas, indirectas o concurrentes* ⁹⁷.

En un segundo momento, el criterio de la Audiencia Nacional y también del Tribunal Supremo sobre la cuestión, es contrario a reconocer la responsabilidad patrimonial de la Administración en estos casos, al conceder una relevancia *principal* a la actuación omisiva de la Administración titular del crédito tributario, que no denunció la mora del TEA estatal, si era parte recurrida, o que, entendiendo desestimada la reclamación por silencio administrativo, no instó el correspondiente recurso contencioso-administrativo, si era parte recurrente en el procedimiento económico-administrativo ⁹⁸.

3.2. Crítica a la tesis jurisprudencial de la ruptura del nexo causal.

El razonamiento que conduce a esta conclusión se basa formalmente en la *teoría de la causalidad adecuada*, que conduce a determinar la relación causal atendiendo al hecho o condición que puede ser considerado como relevante por sí mismo para producir el resultado final y sin cuya concurrencia éste no se hubiese producido ⁹⁹.

Partiendo de ahí entiende esta jurisprudencia, como hemos analizado, que si la Administración titular del crédito tributario pudo interrumpir la prescripción y no lo hizo, el perjuicio no se produce por la exclusiva inactividad del órgano económico-administrativo estatal, sino que es la inactividad de la Administración titular del crédito tributario la que causalmente determina de forma principal la prescripción del mismo. En otras palabras, parece que la causa adecuada determinante de la prescripción del crédito tributario es la inactividad de la Administración titular del mismo, al no interrumpir el plazo de prescripción denunciando la mora del órgano de revisión económico-administrativa en la tramitación del procedimiento.

⁹⁷ Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C.: «La responsabilidad...(I)», cit., pág. 206.

⁹⁸ Como destaca la STS de 14 de febrero de 1997 [rec. 11198/1991 (NFJ005903)], transcurrido el plazo que permite entender desestimada la reclamación por silencio administrativo, «*el Ayuntamiento de Santa Pola debió, si quería evitar la prescripción, haber interpuesto recurso contencioso-administrativo, cosa que no hizo*». Pese a esta apreciación del Tribunal, el Ayuntamiento tampoco podía interponer el citado recurso contencioso-administrativo, o no tenía motivos para ello, porque, como sucede en la mayoría de los casos, en el procedimiento económico-administrativo cuya paralización determina la prescripción actuaba como parte recurrida.

⁹⁹ Expresamente lo reconoce así la SAN de 30 de junio de 2005 [rec. 451/2004 (NFJ023344)], que recoge esta doctrina tal como ha sido formulada por la STS de 28 de noviembre de 1998, para la que la tesis de la causalidad adecuada «*consiste en determinar si la concurrencia del daño era de esperar en la esfera del curso normal de los acontecimientos, o si, por el contrario, queda fuera de este posible cálculo, de tal forma que sólo en el primer caso, si el resultado se corresponde con la actuación que la originó, es adecuado a ésta, se encuentra en relación causal con ella y sirve como fundamento del deber de indemnizar. Esta causa adecuada o causa eficiente exige un presupuesto, una conditio sine qua non, esto es, un acto o un hecho sin el cual es inconcebible que otro hecho o evento se considere consecuencia o efecto del primero. Ahora bien, esta condición por sí sola no basta para definir la causalidad adecuada sino que es necesario, además, que resulte normalmente idónea para determinar aquel evento o resultado, tomando en consideración todas las circunstancias del caso, esto es, que exista una adecuación objetiva entre acto y evento, lo que se ha llamado verosimilitud del nexo y sólo cuando sea así dicha condición alcanza la categoría de causa adecuada, causa eficiente o causa próxima y verdadera del daño, quedando así excluidos tanto los actos indiferentes como los inadecuados o inidóneos y los absolutamente extraordinarios*».

La teoría de la causalidad adecuada, que parte de una concepción fáctica del nexo causal, determinando cuál es el hecho relevante en la producción del daño, resulta difícilmente aplicable cuando, como sucede en este supuesto de responsabilidad, el resultado dañoso –la prescripción– no se debe a una actuación positiva de la Administración, sino a una inactividad omisiva de la misma, es decir, a una inactividad existiendo el deber de actuar. ¿Cómo determinar el hecho relevante en la producción del resultado ante la inactividad de una y otra Administración e, incluso, del propio contribuyente, que también es parte en la reclamación económico-administrativa? ¿Cómo determinar el hecho relevante, la *conditio sine qua non*, en un escenario en el que falta, precisamente, la existencia de hechos positivos? Es más, ¿cómo apreciar, desde un punto de vista fáctico, la *ruptura del nexo causal* cuando lo único constatable es la inactividad de unos y otros sujetos?

Lo que sucede en este supuesto de responsabilidad es que los Tribunales, apelando a la ruptura del nexo causal, están dando un salto desde una concepción fáctica a una concepción jurídica del mismo. Dicho con otras palabras, están introduciendo en la resolución de la cuestión una ponderación exclusivamente jurídica sobre la base, lógicamente, de la realidad fáctica ¹⁰⁰.

3.3. Existencia de nexo causal e imputación de la responsabilidad a la Administración del Estado.

Y ésta es la dirección correcta, pues el nexo causal constituye primordialmente una cuestión jurídica ¹⁰¹. De acuerdo con ello, el principal criterio para determinar cuándo se ha producido una lesión y cuándo no es el examen de la respectiva posición jurídica en que se encuentran tanto el titular del derecho como la Administración titular del servicio que de un modo u otro priva a aquél de cualquiera de las facultades en que el derecho consiste ¹⁰². Esa posición jurídica vendrá determinada por el Ordenamiento jurídico aplicable a la concreta relación entre la Administración y el titular del derecho y cuya concreta articulación corresponderá realizar, en caso de conflicto, a los Tribunales ¹⁰³.

Enfocando el supuesto de responsabilidad que estamos contemplando desde esta perspectiva, los órganos económico-administrativos del Estado están obligados en el ejercicio de sus competencias a dar cumplida satisfacción tanto a la parte recurrente como a la recurrida sobre las cuestiones sometidas a su conocimiento y, por tanto, no pueden, frente a éstas, hacer dejación de sus funciones hasta el punto de dejar transcurrir el plazo de prescripción de la correspondiente obligación tributaria, determinando con ello, esencialmente, como hemos analizado, el perjuicio de la Administración titular del crédito tributario que no podrá ejercer ya ni el derecho a determinar la correspondiente

¹⁰⁰ Como, en este sentido, señala DE AHUMADA RAMOS, F.J.: *La responsabilidad...*, cit., pág. 269, la apelación que en muchas ocasiones hacen los Tribunales a la interrupción del nexo causal, «en realidad no es más que un modo, aunque muy poco afortunado, de ponderar esa posición jurídica entre el bien objeto de daño y las personas que con él se relacionan activa o pasivamente».

¹⁰¹ Cfr., DE AHUMADA RAMOS, F.J.: *La responsabilidad...*, cit., págs. 265 y ss.

¹⁰² Cfr., DE AHUMADA RAMOS, F.J.: *La responsabilidad...*, cit., pág. 279.

¹⁰³ Cfr., DE AHUMADA RAMOS, F.J.: *La responsabilidad...*, cit., pág. 280.

deuda tributaria, ni el derecho a cobrar la deuda tributaria en caso de estar ésta suspendida, y que vendrá, por el contrario, obligada a devolver al contribuyente la deuda ya cobrada por haber prescrito la obligación que justificó su ingreso.

De ahí que los órganos económico-administrativos del Estado se encuentren en una posición jurídica frente al derecho de la Administración titular del crédito tributario y, también, frente al derecho de los propios obligados tributarios, que no permita eludir la responsabilidad cuando por un funcionamiento anormal de los mismos se produce la lesión de tales derechos.

Sentado esto, puede argumentarse que la Administración titular del crédito tributario puede, a la vista de la tardanza en la resolución de la correspondiente reclamación económico-administrativa, realizar algún tipo de actuación tendente a impulsar el procedimiento que se encuentra paralizado o retrasado en su tramitación, en este caso, remitiendo un escrito al Tribunal denunciando la mora ¹⁰⁴. Pero, de no haber actuado así, no puede inferirse de ello que toda la responsabilidad en la producción del daño corresponde a la propia Administración perjudicada, a lo sumo, habrá contribuido también, al no desplegar esta extraordinaria diligencia, en la producción del perjuicio.

No resulta, en este sentido, exigible en la práctica que, dados los miles de procedimientos que pueden estar pendientes de resolución ante los TEA estatales respecto a obligaciones tributarias de una misma Administración, venga ésta obligada a impulsar lo que debe constituir la normal actuación del correspondiente órgano de revisión mediante escritos específicos dirigidos a esta finalidad.

Ello, además, partiendo de que el escrito de denuncia de la mora pueda considerarse una actuación apta para interrumpir la prescripción, lo que no siempre se ha admitido por la doctrina ¹⁰⁵. Entendemos que sí lo es, en cuanto se trata de una actuación de una de las partes en el procedimiento, la titular del crédito tributario, dirigida a impulsar la continuación del mismo, si bien, el Tribunal debe notificar debidamente el mismo también al obligado tributario para dotarle de ese efecto interruptivo ¹⁰⁶. Ello presupone, lógicamente, que el Tribunal que recibe tal escrito de denuncia de

¹⁰⁴ La STS de 14 de febrero de 1997 [rec. 11198/1991 (NFJ005903)] nos ofrece un ejemplo de un escrito de denuncia de la mora dirigido al TEAR de Valencia, si bien, tal escrito fue formulado por el contribuyente recurrente, en estos términos: «que hasta la fecha y transcurridos seis años desde la interposición, no ha recaído resolución alguna, lo que, evidentemente, está causándome un verdadero perjuicio, tanto por no haber sido resuelta la cuestión de fondo planteada, como por el desembolso económico que me está representando el tener que estar abonando a la entidad bancaria que suscribió el aval solidario, las comisiones e intereses, por el importe avalado de 846.112 ptas., más el 25% de esta cantidad», suplicando al Tribunal "que, teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, mandar su unión al expediente de la reclamación económico-administrativa núm. 1425/1989, teniendo por denunciada la mora en la resolución de este expediente, y por solicitado se adopte, a la mayor brevedad posible, el acuerdo que sea procedente en derecho".»

¹⁰⁵ AA.VV.: «¿Nuevas vías para apreciar la responsabilidad patrimonial de la Administración por actuaciones en materia tributaria?», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. III/1999, págs. 1.309-1.313, señalan, en estos casos, que «esas peticiones, aun formalizadas documentalmentemente, no nos parecen aptas para interrumpir la prescripción en curso, ya que no son aptas para continuar el procedimiento –en este caso, el económico-administrativo– ni significan un avance en el mismo». Para MARTÍN QUERALT, J.: «La responsabilidad...», cit., pág. 339, en estos casos, «el Ayuntamiento no hubiera podido más que instar por escrito la continuación del procedimiento, pero sin que tal escrito hubiera tenido virtualidad interruptiva de la prescripción».

¹⁰⁶ Señala, en este sentido, ROJÍ BUQUERAS, J.M.: «La prescripción...», cit., pág. 12 (en nota 22), que «en todo caso, el Tribunal Económico-Administrativo deberá comunicar al interesado la denuncia de la mora por la otra parte a efectos de que pueda tener conocimiento formal del acto interruptivo de la prescripción».

la mora adopta la providencia necesaria para darle cumplimiento, prosiguiendo con las actuaciones procedimentales. Si el órgano económico-administrativo no hace nada al respecto, parece que tal escrito carecería finalmente de virtualidad interruptiva de la prescripción y la responsabilidad de que la misma se consumase sería exclusiva del órgano económico-administrativo.

En conclusión, al margen de que las distintas Administraciones deban adoptar en el plano de las relaciones de coordinación, cooperación y colaboración las medidas necesarias para evitar funcionamientos anormales de las mismas en la aplicación del sistema tributario, entendemos que, producido tal funcionamiento anormal, en este caso, de los órganos de revisión económico-administrativos estatales, cabe jurídicamente que la Administración perjudicada acuda a la vía de la responsabilidad patrimonial ¹⁰⁷. La acción de responsabilidad debe prosperar en estos casos. Y ello, aun apreciando la concurrencia de la Administración afectada en la producción de la prescripción, lo que únicamente provocará una modulación de la responsabilidad de la Administración del Estado, pero no la exoneración total de la misma ¹⁰⁸.

A tal efecto, hay que tener en cuenta que cuando la asignación de cuotas lesivas no sea posible, procederá imputar el efecto lesivo a las dos partes por igual ¹⁰⁹.

¹⁰⁷ En este sentido, entiende VEGA BORREGO, F.A.: *La suspensión...*, cit., que cabe que la Administración de la correspondiente Comunidad Autónoma exija la pertinente indemnización del Estado a través de la acción por responsabilidad patrimonial en aquellos casos en los que aquélla venga obligada a satisfacer un interés al obligado tributario recurrente que obtuvo la suspensión del acto impugnado aportando la correspondiente garantía, cuando se produzca una excesiva duración del procedimiento económico-administrativo seguido ante el TEA estatal, que determine el devengo de intereses a favor del contribuyente ligados al reembolso del coste de las garantías cuando tal reclamación finalmente le resultase favorable.

¹⁰⁸ Como señala DE AHUMADA RAMOS, F.J.: *La responsabilidad...*, cit., págs. 390 y ss., «en aquellos casos en que el efecto lesivo sea jurídicamente imputable en parte al perjudicado y en parte a la Administración la responsabilidad de esta última únicamente habrá de cubrir una parte del daño, debiendo el perjudicado cargar con otra parte». Para este autor, la imputación vendrá determinada (mediante el examen de la respectiva posición jurídica en que se encuentren la Administración y quien reclama respecto de los bienes o derechos que se dicen lesionados).

¹⁰⁹ Critica MARTÍN QUERALT, J.: «La responsabilidad...», cit., pág. 339, en referencia a la SAN de 29 de abril de 1999, que se fijase el porcentaje de la indemnización en el 50% y no en otro. Sin embargo, como destaca GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso...*, cit., pág. 360, «en el caso de que no existan datos bastantes que permitan una distribución precisa de la carga indemnizatoria la solución no puede ser otra que la que señala el Dictamen del Consejo de Estado de 1 de julio de 1971, de acuerdo con el cual "en defecto de mejor criterio, puede adoptarse el de repartir por mitad la cuantía de los daños entre la Administración y el reclamante"». En el mismo sentido, DE AHUMADA RAMOS, F.J.: *La responsabilidad...*, cit., pág. 391.