

Grado en: Derecho.

Facultad de Derecho.

Universidad de La Laguna.

Curso 2017/ 2018.

Convocatoria: Septiembre.

***EL DEBER DE APLICAR DE OFICIO LA PRESCRIPCIÓN POR LAS
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.***

The duty to ex officio apply the statute of limitations by the Tax Administrations.

Realizado por el alumno D^o Jacob Haubbi Vega.

Tutorizado por el Profesor D^o Miguel Cabrera Pérez-Camacho.

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario.

ABSTRACT

Article 69.2 of the General Tax Law establishes that the prescription will be applied ex officio, without the taxpayer requesting it. The Administration must automatically apply the prescription.

The prescription is born as a result of the fact that after a certain period of time, neither of the parties exercises its right against the other.

Therefore, the object of this work will focus on the study of the prescription, but, more specifically, it will be considered the obligation of the Tax Administration to correctly apply the aforementioned article, this precept will also affect the Courts of Justices.

However, we are not talking about the prescription in a general sense, but in this work will be developed, the prescription in the tax field, since this legal institution has many peculiarities, which require to treat it differently.

RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

El precepto 69.2 de la Ley General Tributaria establece que la prescripción se aplicará de oficio, sin que el obligado tributario la solicite, es decir, la Administración deberá de aplicar automáticamente la prescripción.

La prescripción es una de las figuras más importantes dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ya que esta institución nace a consecuencia de que si transcurre un período de tiempo determinado y ninguna de las partes no ejercita su derecho frente a la otra, se declarará extinguida la posibilidad de ejercitar dicho derecho.

Por ello, el objeto de este trabajo se centrará en el estudio de la

prescripción, pero, más concretamente, se analizará la obligación de la Administración Tributaria de aplicar correctamente el artículo citado, además este precepto afecta también a los Tribunales de Justicias.

No obstante, no estamos hablando de la prescripción en sentido general, sino que en este trabajo se va a desarrollar, la prescripción en el ámbito tributario, ya que esta institución jurídica tiene bastantes peculiaridades, que obligan a tratarla de forma diferente.

Índice.

1.- LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.

- 1.1 - Concepto y diferencia entre la prescripción tributaria y la prescripción civil.
- 1.2 - Caducidad, prescripción y seguridad jurídica.
- 1.3 - Alcance subjetivo de la prescripción.

2.- CÓMPUTO DE PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

- 2.1 - Comienzo de la prescripción.
- 2.2 - Interrupción de la prescripción.

3.- APLICACIÓN DE OFICIO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.

- 3.1 - Artículo 69.2 Ley General Tributaria.
- 3.2 - Aplicación de oficio de la prescripción por las Administraciones Tributarias.
- 3.3 - Aplicación de oficio de la prescripción por los Tribunales de Justicia.
- 3.4 - Aplicación de oficio de la prescripción en el Recurso de Casación.
- 3.5 - La reclamación extemporánea de la prescripción tributaria.
- 3.6 - La no aplicación de oficio de la prescripción tributaria.

4.- CONCLUSIONES.

5.- REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1.- La prescripción tributaria.

La prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace¹.

La prescripción en el ámbito tributario se encuentra regulada en los artículos 66 a 70 de la Ley General Tributaria (LGT en adelante).

Esta prescripción tributaria, se deberá aplicar de oficial, tal y como lo expresa el precepto 69.2 de la LGT “*La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario*”. Para poder aplicar esta prescripción debe transcurrir un periodo de tiempo determinado, que es de cuatro años, así lo establece el artículo 66 de la LGT.

Hay que tener en cuenta que este plazo de prescripción de cuatro años, no solo provoca que, en dicho plazo, el ciudadano puede ganarse la tranquilidad de no poder ser perturbado por la deuda tributaria, sino que también, en dicho plazo, puede perder el derecho a exigir una devolución, o a recuperar unos ingresos que en su día fueron indebidamente realizados, o que le reembolsen el coste de unas garantías que nunca debieron ser exigidas².

Como ha señalado FALCÓN Y TELLA, no existe en puridad una prescripción tributaria, sino múltiples³ supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en

¹ GARCÍA NOVOA, Cesar. Introducción: La prescripción. *Iniciación, Interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2011, página 13.

² GUERRA REGUERA, Manuel. Introducción: Ideas generales en torno a la prescripción. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, página 23.

³ Múltiples porque el precepto 66 de la Ley General Tributaria hace referencia a cuatro supuestos que son: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo. Por lo que, habrá que analizar separadamente los efectos del transcurso del tiempo en relación con cada particular categoría de efectos jurídicos⁴.

1.1 – Concepto de la prescripción tributaria y su diferencia con la prescripción civil.

La sentencia del Tribunal Supremo del 27 de septiembre de 2002 (RJ 2002, 8289) da un concepto de la prescripción tributaria. Dicha sentencia precisa que:

“La prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria o a pedir la devolución de ingresos indebidos, significa que la Hacienda Pública, en el primer caso, o el contribuyente en el segundo, son titulares de un derecho subjetivo que, sin embargo, se extingue como consecuencia de su no ejercicio durante el plazo de cinco años (ahora cuatro), transcurridos los cuales tales derechos decaen, desaparecen; y ese plazo de cuatro o cinco años puede ser objeto de interrupciones y reanudaciones para su cómputo total”

La prescripción, por lo tanto, se produce por la falta de ejercicio de su derecho por el acreedor, unida a la falta de reconocimiento del mismo por el deudor y provoca la extinción de determinadas titularidades jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho durante un determinado lapso de tiempo⁵.

Para la profesora MARTÍN CÁCERES la prescripción constituye una manifestación de la relevancia jurídica del transcurso del tiempo. La prescripción ha

⁴ FALCON Y TELLA, Ramón. *La prescripción en materia tributaria*. La Ley Madrid, 1992.

⁵ Wolters Kluwer. La prescripción tributaria. [En línea]. [Fecha de consulta: 30 de julio de 2018]. http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTIwtjtBLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAAPyshTUAAAA=WKE

sido definida por la doctrina como la extinción de un derecho subjetivo por el silencio de la relación jurídica prolongado en el tiempo fijado en la ley⁶.

Para COSSIO, la prescripción parte de la idea de la falta de ejercicio de un derecho vivo, es decir, de un derecho que pudiéndose ejercitar, no lo fue por abandono, desidia u olvido de su titular, siendo a estos efectos indiferentes que se trate de un derecho temporal o un derecho perpetuo⁷.

Hay que distinguir la prescripción civil y la prescripción tributaria. Estas dos figuras comparten varios rasgos, pero también encontramos diferencias sustanciales entre ambas figuras.

La prescripción civil, tiene su origen en la existencia de una relación jurídica que nace de la voluntad de las partes, mientras la relación jurídica-tributaria nace de la ley lo que convierte a la obligación tributaria en una obligación legal frente a la obligación civil de carácter voluntario o contractual. Es por ello, que el titular del derecho subjetivo en el ámbito civil puede renunciar a su ejercicio conforme a los artículos. 1935.2 y 1937 in fine del Código Civil. En cuanto, el carácter legal de la obligación tributaria impide a la Hacienda Pública la renuncia tácita al ejercicio de sus derechos subjetivos, de manera que, en punto a la extinción del derecho subjetivo por el paso del tiempo, el fundamento de la prescripción tributaria no puede encontrarse en una renuncia voluntaria de la Hacienda Pública al ejercicio de sus derecho sino que debe buscarse en la desidia, abulia o incuria de los órganos a quienes compete el desarrollo de los derechos a determinar las deudas tributarias y a exigir las, actitud negligente de los órganos al servicio de la Hacienda Pública que se reprende por el ordenamiento jurídico con la desactivación del derecho con fundamento en su prescripción⁸.

⁶ MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. La prescripción en el ordenamiento jurídico-tributario. *La prescripción del crédito tributario*. Instituto de estudios fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1994, página 19.

⁷ COSSIO, Alfonso. *Instituciones de Derecho Civil, 1. Parte General. Derecho de Obligaciones*. Alianza Editorial, Madrid, 1995, página 195.

⁸ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. Prescripción civil y tributaria. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, página 14.

La prescripción tributaria abarca tanto a los órganos de la propia Administración como a aquellos que operen en el ámbito jurisdiccional. Se aplicará también en el hipotético supuesto de una deuda ya satisfecha de oficio tendría que declararse la prescripción y de oficio se tendría que proceder a la devolución de la cantidad correspondiente⁹.

En este sentido, el Catedrático de Derecho Financiero y Tributario ESEVERRI señala que “el único aspecto común de este instituto jurídico en uno y otro sector del Derecho es su fundamento en razones de seguridad jurídica y de certeza del derecho porque las relaciones jurídicas no se deben alargar en el tiempo de manera indefinida”¹⁰.

1.2 - Caducidad, prescripción y seguridad jurídica.

La prescripción es una institución puesta al servicio de la seguridad jurídica que permite dar por extinguidas las relaciones jurídicas por el transcurso del tiempo. El ordenamiento jurídico la conoce en su doble modalidad de prescripción adquisitiva y extintiva de derechos, aunque al Derecho tributario ha interesado solamente la segunda de esas modalidades, de manera que los derechos prescriben cuando su titular, en tiempo hábil para hacerlo, no los activa o pone en ejercicio¹¹.

El fundamento de la prescripción se encuentra, tanto en el Derecho Privado como en el Derecho Público, en la necesidad de dotar de seguridad jurídica a las relaciones entre las partes como consecuencia de la no actuación de las normas en relación con los derechos en presencia. Dicha figura no se presenta sólo como consecuencia de la inactividad de la parte titular del derecho, sino como consecuencia de una inactividad tanto del titular del crédito como de la persona sobre la cual ese derecho puede ser ejecutado. Precisamente por ello, la prescripción no opera si, pese a la inactividad del

⁹ GUERRA REGUERA, Manuel. Una característica esencial de la prescripción tributaria: su aplicación de oficio. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, página 307.

¹⁰ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. Prescripción civil y tributaria. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, página 14.

¹¹ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. La aplicación de los tributos, normas comunes: La prescripción tributaria. En ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. (coord.) *Manual práctico de Derecho Tributario Parte General*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, página 392

acreedor, el deudor realiza alguno de los actos previstos por la Ley con eficacia interruptiva¹².

Tal y como señala el profesor GUERRA REGUERRA¹³ “la prescripción se encarga de que la Administración no cuente con todo el tiempo del mundo para iniciar un procedimiento de liquidación, recaudación o un procedimiento sancionador. Asimismo, acaba con el derecho a liquidar, el derecho a recaudar una deuda liquidada o con la acción para sancionar una conducta ilícita. Por otra parte, la caducidad, se ocupa de que una vez iniciado uno de estos procedimientos, se desvanezca el valor de sus actuaciones si no ha finalizado en el tiempo previsto en su normativa reguladora. También, la caducidad extingue o reduce el valor de las actuaciones de aquellos procedimientos que no concluyan en el plazo previsto”.

Debe distinguirse la prescripción de la caducidad, instituto jurídico que mide los efectos del paso del tiempo en el discurrir de las actuaciones administrativas (de los procedimientos administrativos) que tienen fijado un plazo máximo de duración. Su diferencia esencial con la prescripción reside en que los plazos de caducidad no son susceptibles de interrupción y sobrevienen inexorablemente al concluir el que haya sido establecido como resolutorio del procedimiento administrativo, en tanto los plazos de prescripción pueden ser interrumpidos al activarse el ejercicio de los derechos, con la consecuencia de que se regenera un nuevo plazo de prescripción¹⁴.

En palabras del profesor GUERRA REGUERRA¹⁵ “tanto la caducidad como la prescripción son dos instituciones con vínculos muy estrechos en el ámbito tributario

¹² GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M^a Teresa. Concepto de prescripción tributaria. *La crisis de la prescripción tributaria la potestad comprobadora de la Administración en relación con periodos impositivos prescritos*. Francis Lefebvre, Madrid, 2016, página 25.

¹³ GUERRA REGUERRA, Manuel. Introducción: Ideas generales en torno a la prescripción. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, página 39.

¹⁴ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. La aplicación de los tributos, normas comunes: La prescripción tributaria. En ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. (coord.) *Manual práctico de Derecho Tributario Parte General*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, página 392.

¹⁵ GUERRA REGUERRA, Manuel. Introducción: Ideas generales en torno a la prescripción. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi Navarra, 2013, página 39.

que en la práctica resulta inadmisibles estudiarlas por separado”. Son dos actuaciones administrativas para proteger el principio de seguridad jurídica.

Siguiendo a CASTÁN¹⁶, podemos señalar las siguientes diferencias fundamentales entre prescripción y caducidad:

La prescripción se dirige a tutelar el interés particular de la persona en no verse afectada por reclamaciones antiguas, respecto de las cuales el silencio ha generado una objetiva y razonable confianza en el sujeto pasivo de que el derecho o la facultad en cuestión no serían ya ejercitados, lo que, en frase gráfica, suele expresarse como situación de silencio de la relación jurídica; mientras que la caducidad pretende la tutela del interés general en la pronta y definitiva confirmación de la situación que pende de una facultad de modificación, por lo que, como acertadamente ha señalado SANTORO PASARELLI¹⁷, la caducidad depende exclusivamente de la falta de ejercicio en el tiempo establecido por el titular del derecho o facultad cuando su diligencia resulta irremediable conveniente para un interés general.

Esta distinción de la prescripción y la caducidad por razón del interés jurídico tutelado explica que no sea de aplicación al instituto de la caducidad la teoría elaborada por la doctrina alemana en relación al abuso de la prescripción y la importancia de la buena fe, puesto que bastará que el acto de ejercicio sea simplemente extemporáneo para que aquella surta sus efectos jurídicos¹⁸.

Correlativamente, en la prescripción existen causas tanto de interrupción como de suspensión, mientras que en la caducidad no existen tales causas, porque el efecto extintivo de ésta es radical y automático.

¹⁶ CASTÁN TOBEÑAS, José. Derecho Civil español y Foral, T I, V II cit., p 968 – 970. Citado por GÉNOVA GALVÁN, Alberto. La prescripción tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas: N° 57, 1988, página 32.

¹⁷ PASARELLI Santoro. Prezcrizione e decadenza, en *Rivista di Diritto Civile*, 1926, página 563. Citado por GENOVA GALVAN, Alberto. La prescripción tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas: N° 57, 1988, página 32.

¹⁸ DIEZ-PICAZO. *La prescripción en el Código Civil*, páginas 56 – 57. Citado por GENOVA GALVAN, Alberto. La prescripción tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas: N° 57, 1988, página 33.

Procesalmente, la prescripción ha de ser alegada como excepción por las partes¹⁹, sin que el juez pueda acogerla de oficio; la caducidad, como dice PRIERO-CASTRO²⁰, hace extinguirse el derecho ipso iure y, por tanto, ha de ser tenida en cuenta ex officio por el juez.

1.3 - Alcance subjetivo de la prescripción.

El alcance subjetivo de la prescripción debe plantearse en el caso de que haya una pluralidad de deudores tributarios. Por lo tanto, se trataría de una única obligación frente a varios obligados sujetos a la Hacienda Pública por haber realizado conjuntamente un hecho imponible o el presupuesto de hecho que desencadene el nacimiento de una determinada obligación tributaria²¹. Esta pluralidad de deudores se resuelve de forma distinta dependiendo, sí los deudores tributarios son solidarios o mancomunados.

Conforme a lo que señala el profesor GUERRA REGUERRA²² “cuando los deudores son solidarios el acreedor podrá dirigirse frente a cualquiera de los deudores conforme a los términos del artículo 1.144 del Código Civil que manifiesta *“El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo”*”.

En el caso de que uno de esos deudores hubiera satisfecho la deuda vencida, este tendrá la capacidad de exigir a cada uno de los deudores la parte proporcional de la

¹⁹ Hay que señalar que en el ámbito del Derecho Tributario y Financiero conforme al artículo 69.2 de la Ley General Tributaria se establece que *“La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”*.

²⁰ PRIETO-CASTRO. Derecho Procesal Civil, Ed. *Revista de Derecho Privado*. Madrid, 1964, página 338. Citado por GENOVA GALVAN, Alberto. La prescripción tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas: Nº 57, 1988, página 33.

²¹ GUERRA REGUERRA, Manuel. Introducción: Ideas generales en torno a la prescripción. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, página 36.

²² GUERRA REGUERRA, Manuel. Introducción: Ideas generales en torno a la prescripción. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, páginas 37 y 38.

cantidad abonada que le correspondiera, ello en virtud de lo establecido en el precepto 1.145 del Código Civil que señala *“El pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo. La falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplida por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno”*.

Si por el contrario fueran los deudores mancomunados, en este caso el acreedor solo podrá dirigirse a cada uno de los deudores la parte proporcional que le corresponda, ya que no existe la posibilidad alguna de exigir el pago total a uno de los integrantes como ocurría con los deudores solidarios.

En el ámbito tributario se apuesta por la estructura solidaria de la pluralidad de deudores que se erige en regla general, ex artículo 35.7 LGT *“La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.”*

El artículo 69.1 de la LGT expresa que *“La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior”*. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Lo expuesto anteriormente en palabras del profesor GUERRA REGUERRA²³ resulta perfectamente predicable “en los casos de pluralidad de deudores tributarios en

²³ GUERRA REGUERRA, Manuel. Introducción: Ideas generales en torno a la prescripción. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, páginas 38 y 39.

régimen solidario, ya que a cada uno de ellos la Administración puede exigirle el importe total de la deuda, de forma que prescrita la deuda para uno, significa que prescribe para todos, en consecuencia de ello, también las incidencias que puedan producirse sobre la misma afectará a todos los deudores por igual. No se puede decir lo mismo en el caso de deudores mancomunados, ya que en este caso el acreedor exige a cada uno la parte que le corresponda por tratarse de deudas independientes entre sí y, por consiguiente, con un régimen propio con respecto a su posible prescripción²⁴. En consecuencia, en las obligaciones tributarias, en las que existe una obligación individual para cada deudor, lo que pueda afectar a una de ellas afectará a todos los demás deudores. Por lo que, la prescripción a uno de ellos no afectará al resto”.

2.- Cómputo de plazo de la prescripción de la deuda tributaria.

2.1 - Comienzo de la prescripción.

La Ley 58/2003, General Tributaria, en sus los artículos 66 a 70, regula el instituto jurídico de la prescripción tributaria. El artículo 66 establece que “*prescribirán a los cuatros años los siguientes derechos:*

- a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.*
- b) *El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias.*
- c) *El derecho a solicitar devoluciones.*
- d) *El derecho a obtener las devoluciones”.*

Para determinar la deuda tributaria el cómputo del plazo se inicia desde el día siguiente a aquel que señale el fin del período para presentar la declaración o la autoliquidación, a ello se refiere el precepto 67.1 de la LGT²⁵.

²⁴ A este aspecto se refiere el apartado primero del artículo 69.1 de la Ley General Tributaria.

²⁵ GUERRA REGUERA, Manuel. Momento a quo: El inicio del cómputo de la prescripción de las deudas tributarias. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, página 61.

Para exigir el pago de deudas en aquellos tributos en los que no resulte necesaria la previa presentación de declaración por parte del contribuyente porque la Administración opera por medio de un sistema de padrones, matrículas o registros de obligados al pago, el cómputo del plazo de prescripción se inicia desde la finalización del período voluntario de pago, con establecer con toda claridad el apartado primero del artículo 67 de la LGT²⁶.

Para solicitar devoluciones desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución o, en su defecto, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; 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 adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado²⁷.

Para obtener devoluciones desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías, así lo establece el precepto 67.1 in fine de la LGT.

El dies a quo en la prescripción del derecho a recaudar deudas previamente liquidadas, se inicia desde el día siguiente en que finalice el plazo de pago previsto al respecto. GUERRA REGUERRA afirma que en este caso el inicio del cómputo de la prescripción coincide con el de recaudación de la deuda en periodo ejecutivo. El dies a quo del derecho a cobrar una deuda tributaria se establece en el precepto 67.1 b) de la LGT, haciendo una clara apuesta por la tesis de la actio nata²⁸ a la hora de fijar ese

²⁶ GUERRA REGUERRA, Manuel. Momento a quo: El inicio del cómputo de la prescripción de las deudas tributarias. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, página 64.

²⁷ Tributo Local. La prescripción tributaria y el cómputo de plazos [En línea]. [Fecha de consulta: 7 de agosto de 2018]. <http://www.tributolocal.es/la-prescripcion-tributaria-y-el-computo-de-plazos/comment-page-1/>

²⁸ Se entiende como la fecha a partir de la cual concurre la posibilidad de ejercicio del derecho, aquellos se reputan válidos o no en función de que reflejen efectivamente dicha posibilidad, así lo explica la

momento. Esta idea nos lleva a defender que la prescripción extintiva de un derecho no puede comenzar hasta que ese derecho sea exigible con actuaciones concretas. Hasta ese instante, hasta que la Administración no pueda actuar contra el obligado tributario, no es posible hablar de dejadez, inactividad, o pasividad administrativa, que son los fundamentos materiales de la prescripción. Esta es la postura también mantenida por el Código Civil en su precepto 1969 que señala “*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*”²⁹.

Por lo que se refiere al *dies ad quem*, será de aplicación lo dispuesto por el artículo 5.1 del Código Civil sobre los plazos fijados por años, es decir, el cómputo se realizará de fecha a fecha y por años naturales³⁰. Por lo demás, sobre el *dies ad quem* nos remitimos a lo comentado en el apartado 66 de la Ley sobre la retroactividad de la reducción del plazo de prescripción a cuatro años que se operó por la Ley 1/1998, plazo recogido en dicho artículo de la LGT/2003, y a la doctrina sentando a este respecto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2001³¹.

2.2 - Interrupción de la prescripción.

Tal y como señala el profesor GUERRA REGUERRA³² la interrupción de la prescripción no se trata de una parada *stricto sensu* sino de un reinicio en el acopio de esos cuatro años que se precisan para lograr la liberación. Si se interrumpe la

profesora MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. El cómputo de los plazos de prescripción. *La prescripción del crédito tributario*. Instituto de estudios fiscales- Marcial Pons. Madrid, 1994.

²⁹ GUERRA REGUERRA, Manuel. Momento a quo: El inicio del cómputo de la prescripción de las deudas tributarias. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, páginas 64 y 65.

³⁰ Por ejemplo, de una liquidación que se notifique el día 4 de mayo, vence su plazo de ingreso en periodo voluntario el día 20 de junio, por lo que el plazo de prescripción del derecho a su cobro se inicia el día 21 de junio y concluye el 20 de junio de cuatro años después, produciéndose la prescripción a las 0 horas del día 21 de junio a las 24 horas del día 20 de julio.

³¹ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS JUAN MANUEL (Coord). Título II, Capítulo IV, Sección III (art 67) .*Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol.I)*. Aranzadi, Navarra, 2013, página 514.

³² GUERRA REGUERRA, Manuel. Reloj no marques la hora... La interrupción del cómputo de la prescripción. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, páginas 119 a 120.

prescripción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de cuatro años a partir de la fecha de esa actuación.

En palabras del catedrático de Derecho Financiero y Tributario ERNESTO ESEVERRI³³ la interrupción puede realizarse por cualquiera de las partes que intervienen en esa relación jurídica, es decir, tanto por aquella a quien le asiste el ejercicio del derechos, como por aquella otra que, legítimamente, puede oponerse a su realización, con la particularidad añadida en el ámbito de los tributos que también interrumpen el plazo de prescripción los actos del obligado tributarios que conducen e influyen en la determinación de la deuda, a pesar de que el discurrir del cómputo de la prescripción pudiera beneficiarle.

Como afirma el profesor GÉNOVA GALVÁN³⁴ la interrupción de la prescripción por la actividad de la Administración se encuentra regulada en el precepto 68.1, a) de la LGT señalando que los plazos prescriptivos del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, de la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, así como de la potestad para perseguir las infracciones tributarias, se interrumpen por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible.

Como señala el profesor FERREIRO³⁵ habrá interrupción de la prescripción por parte de la Administración cuando esta ejercite el derecho a determinar la deuda tributaria, la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas o la potestad para perseguir las infracciones tributarias, pudiéndose reconducir todos los actos a que alude el apartado a del precepto 66 de la LGT.

³³ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. Interrupción del plazo de prescripción a determinar la deuda tributaria. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, página 95.

³⁴ GÉNOVA GALVAN, Alberto. La prescripción tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas: Nº 57, 1988, página 49.

³⁵ J.J. FERREIRO: La extinción..., cit., página 1065. Citado por GENOVA GALVAN, Alberto. La prescripción tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas: Nº 57, 1988, página 49.

Conforme con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de marzo de 2008 establece “(...) solo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; y 4ª) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate”.

La interrupción de la prescripción por la actuación del sujeto pasivo se encuentra regulada en el precepto 68.1, c) de la LGT establece que los plazos de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, de la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas y de la potestad para perseguir las infracciones tributarias, se interrumpe “por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda”; y en similares terminos, dispone el artículo 63.1, a) del Reglamento General de Recaudación que “el plazo de prescripción se interrumpirá por cualquier actuación del obligado al pago conducente a la extinción de la deuda”. Los profesores DÍEZ-PICAZO y FERREIRO han señalado, la clara relación existente entre esta causa interruptiva y la dirección del artículo 1.973 del Código Civil cuando habla de “*cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor*”; pudiéndose señalar que este acto queda identificado por dos elementos: 1.º la actividad del sujeto pasivo; 2.º la finalidad de esta actividad, de tal manera que la prescripción quedará interrumpida por aquellos actos del sujeto pasivo que se ordenen al pago o liquidación de la deuda tributaria, como lo son la presentación de la correspondiente declaración, la puesta en marcha el procedimiento a instancias del propio sujeto pasivo, el ingreso a cuenta realizado por el mismo, la presentación del contrato y otro documento para su liquidación. Sin embargo, y precisamente por no tratarse de un acto dirigido a la expresada finalidad, carece de eficacia obstativa el acto de solicitud de devolución de ingresos indebidos, como ha venido a señalar reiterada jurisprudencia³⁶.

³⁶ GENOVA GALVAN, Alberto. La prescripción tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*: Nº 57, 1988, páginas 53 y 54.

También la prescripción puede verse interrumpida por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimientos formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordenó la paralización del procedimiento administrativo en curso.

3.- Aplicación de oficio de la prescripción tributaria.

3.1 - Artículo 69.2 Ley General Tributaria.

El objeto principal de este trabajo se centra en el estudio de un precepto bastante controvertido que es el artículo 69.2 de la LGT que establece “*La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario*”, utilizo la palabra controvertido por no decir que la administración tributaria hace muchas veces caso omiso de lo que promulga el citado precepto, ya que en virtud de estas palabras que escribió el legislador dicha administración debería de aplicar ex officio la prescripción de la deuda tributaria.

CORTES DOMINGUEZ³⁷ señala que la prescripción se producirá en el ámbito tributario como consecuencia de un incumplimiento de la ley por parte de la Administración, por lo que es lógico que deba ser acogida de oficio.

Para CORRAL³⁸ la expresión de “la prescripción se aplicará de oficio” contiene un mandato dirigido a la Administración, a los Tribunales económicos-administrativos y

³⁷ DOMÍNGUEZ CORTÉS Matías. Ordenamiento tributario español, página 495 citado por GÉNOVA GALVÁN, La prescripción tributaria, Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 57, página. 58.

³⁸ CORRAL GUERRERO, LUIS. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, N AMORÓS ROCA (dir), VVAA arts. 64 a 67 de la Ley General Tributaria, autor L. CORRAL GUERRERO, Edersa. 1982, página. 596, citado por PONT MESTRES, Magín. Anotaciones previas sobre la prescripción en Derecho

a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, que supone el deber de aplicarla. Lo que significa que, con independencia de que sea alegada (invocada por quien le favorece, y excepcionada por quien le perjudica), los órganos competentes indicados deben aplicarla en cumplimiento del mandato de este artículo, a su propia iniciativa por ser materia de orden público en materia de procedimiento. A diferencia de lo que acontece con la prescripción en la jurisdicción civil, en la que, dado su carácter rogado, el juzgador carece de facultades para proceder de oficio si las partes no lo han alegado.

Conforme con la profesora MARTÍN CÁCERES³⁹ entiende que la prescripción en Derecho tributario opera automáticamente, lo que se extingue de este modo son las facultades de liquidar y de exigir el pago de la deuda tributaria, así como la posibilidad de ejercitar las potestades de que la Administración, se encuentre investida para verificarlo. El argumento definitivo en favor del funcionamiento automático de este instituto en Derecho Tributario lo constituye la observación de que este modo de operar se adecúa mejor a la naturaleza ex lege de la obligación tributaria, cuyo nacimiento y extinción no se producen por un acto de voluntad de la Administración o del administrado, sino por la voluntad de la ley en el momento en que concurren los presupuestos de hecho por ella previstos⁴⁰.

La administración está obligada a aplicar de oficio la prescripción porque la válida actuación de sus órganos está supeditada al estricto cumplimiento de la legalidad y violaría la Administración la ley si reclamara una deuda a sabiendas que está prescrita⁴¹.

Privado y en Derecho Tributario. *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*. Marcial Pons, Madrid, 2008, página 28.

³⁹ MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola. El efecto extintivo de la prescripción en el Derecho Tributario. *La prescripción del crédito tributario*. Instituto de estudios fiscales- Marcial Pons. Madrid, 1994, página 215.

⁴⁰ Asimismo, esta profesora hace una breve comparación con el Derecho Civil que establece que, en el ámbito del Derecho Civil, la necesidad de invocar de la prescripción ara que ésta se entienda consumada obedece a la idea de que el interés particular representado en la expectativa del deudor en liberarse del vínculo obligatorio, lo que justifica que la excepción de la prescripción, configurándose así, en una carga impuesta al deudor.

⁴¹ ROSSY, H. *Instituciones de Derecho Financiero*. Bosch, Barcelona, 1959, página 543 citado por MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola. El efecto extintivo de la prescripción en el Derecho Tributario.

Para la citada profesora⁴² entiende que la aplicación de oficio es consecuencia del deber constitucional que tiene la Administración de actuar “*con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”, en virtud del precepto 103 de la Constitución Española. El principio de legalidad, consagrado en los artículos 9 y 103 de nuestra Carta Magna, exige que la Administración se someta siempre a la ley a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación, lo que se concreta, en el ámbito tributario, mediante la configuración de la actividad administrativa de comprobación y liquidación del tributo como una actividad instrumental, en cuanto que aplicativa de las normas, sin virtualidad para alterar los aspectos sustantivos predeterminados por la ley, como el nacimiento y extinción de la deuda tributaria. La misión de la Administración consisten en hacer efectiva de la deuda tributaria ejecutando la voluntad de la ley⁴³, que implica, en este caso, el funcionamiento automático de la prescripción, es decir, el mandato de que puede extinguirse la facultad en cuestión por la simple omisión de su ejercicio durante 4 años ininterrumpidos. Así, puede afirmarse que los órganos de la Administración Tributaria han de aplicar de oficio la prescripción dada la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria.

El art. 69.2 LGT ordena que la prescripción se debe aplicar de oficio sin necesidad de que la invoque o alegue aquél a quien le beneficia, siendo ello así, incluso, cuando se haya pagado una deuda ya prescrita. Esta última aclaración en la ley, no está de más, porque siendo el pago una forma extintiva de las obligaciones (la forma por excelencia de tenerlas por satisfechas), bien se pudiera argumentar que el pagador de una deuda ya prescrita manifiesta, con el acto del pago, su voluntad de renuncia a la prescripción ganada. Para evitar este modo de interpretar lo que no es sino un error del obligado tributario, es por lo que el referido precepto aclara que una vez prescrita la deuda por el

La prescripción del crédito tributario. Instituto de estudios fiscales- Marcial Pons. Madrid, 1994, página 218.

⁴² MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola. El efecto extintivo de la prescripción en el Derecho Tributario. *La prescripción del crédito tributario*. Instituto de estudios fiscales- Marcial Pons. Madrid, 1994, página 218.

⁴³ SAINZ DE BUJANDA, F. El nacimiento de la obligación tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 58/1965, página 343 y ss. citado por MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola. El efecto extintivo de la prescripción en el Derecho Tributario. *La prescripción del crédito tributario*. Instituto de estudios fiscales- Marcial Pons. Madrid, 1994, página 218

paso del tiempo debe tenerse por extinguida a pesar de que, con posterioridad, la deuda haya sido satisfecha por el obligado a hacerlo⁴⁴.

3.2 -Aplicación de oficio de la prescripción por las Administraciones Tributarias.

Según ha precisado la jurisprudencia⁴⁵, el mandato del artículo 69.2 de la LGT vincula a todos los órganos encargados de aplicar la ley, es decir, tanto a los órganos administrativos de gestión y resolución como a los órganos de carácter jurisdiccional.

Como ya se ha comentado anteriormente, es la jurisprudencia la que ha determinado que son las Administraciones Tributarias las que deben aplicar ex officio la prescripción del crédito tributario, ya que así lo promulga el precepto 69.2 de la LGT.

Además así lo ha establecido varias sentencias del Tribunal Supremo como es la STS de 22 de abril de 1995 (RJ 1995/3328), en esta sentencia se promovió un recurso de alzada sin que el Tribunal resuelva y la interesada, tampoco instó nada acerca de ello durante el plazo de prescripción una vez pasado dicho plazo (en aquel entonces era de 5 años), la Hacienda Local pierde el derecho a la determinación o al cobro de la deuda tributaria. En esta sentencia el Tribunal explica que la interesada tenía a su alcance la posibilidad de impugnar una posible resolución presunta por el silencio administrativo pero prefirió aprovechar la prescripción que se estaba consumando y así lo consiguió. Por lo que, la Administración en cualquier caso saldría perjudicada. La interesada tenía la necesidad de recurrir ante la Audiencia Nacional para que ésta declarase tal prescripción, o si, por el contrario, dicho recurso era superfluo o innecesario, ya que una vez ganada la prescripción, la misma Administración debía aplicarla de oficio y, si así no lo hiciese, la pretensión del Ayuntamiento de cobrar la nueva liquidación practicada frente a la interesada, ésta se puede oponer. Sí el Ayuntamiento hubiese pedido el pago

⁴⁴ Ernesto Eserverri Martínez, Juan López Martínez, José Manuel Pérez Lara, Antonio Damas Serrano. Lección 10. La aplicación de los tributos. Normas comunes. *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*. Tirant lo Blanc, Valencia, 2016, página 443

⁴⁵ STS de 5 de diciembre de 1983 y la SAT de Madrid de 21 de diciembre de 1983 (GF, nº 11/1984, página 65).

de la deuda tributaria el Tribunal jurisdiccional deberá declarar de oficio la prescripción y solicitar la devolución de lo pagado por parte de la interesada.

ERNESTO ESEVERRI⁴⁶ hace una breve reseña de esta sentencia aquí expuesta y es la siguiente, si la prescripción de los derechos a cargo de la Administración Tributaria se ha producido y el órgano competente de su revisión no la aplica de oficio confirmando, la resolución así pronunciada es inválida jurídicamente hablando y no puede desplegar eficacia alguna porque frente a ella siempre se podrá oponer la prescripción sobrevenida que podrá ser alegada a instancia de parte, o bien, podrá ser declarada de oficio. El ingreso de la deuda prescrita se tiene por indebido naciendo el derecho del obligado tributario a solicitar su devolución.

También la Sentencia del Tribunal de 25 de junio de 1998 (RJ 1998/4519) manifiesta que transcurrido el plazo para que se dé la prescripción, sin que se haya producido ninguna actividad interruptiva de dicho plazo, se debe tener por consumada la prescripción, que ha de aplicarse de oficio, de modo que, como tiene reiterada la jurisprudencia, la resolución administrativa que se dicte tras la paralización no interrumpida del recurso o reclamación durante más de cinco años (actualmente de cuatro años) por causa imputable a la Administración será ineficaz, porque, podrá oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.

3.3 - Aplicación de oficio de la prescripción por los Tribunales de Justicia.

Como ya se ha dicho anteriormente los Tribunales de Justicia también tienen el deber de aplicar de oficio la prescripción tributaria si es que la Administración no la ha aplicado. Así el Tribunal Supremo, en la Sala 3, lo explica en varias sentencias como, en la sentencia de 24 de noviembre de 1995 que establece en su fundamento de derecho cuarto que el fallo de la sentencia de instancia no se limita a anular el acuerdo del TEAP, sino que declara también la nulidad de la Resolución del TEAC de 8 febrero

⁴⁶ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. La prescripción tributaria de aplica de oficio. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, páginas 274 y 275.

1990, declara ambas resoluciones nulas porque se ha consumado el plazo de prescripción de la deuda tributaria, puesto que una vez producida la prescripción, que debe ser declarada de oficio, devienen ineficaces cualesquiera resoluciones administrativas adoptadas con posterioridad, por lo que la Sala de instancia se limitó a determinar la prescripción y extraer las consecuencias jurídicas inherentes a la misma, porque si la Administración debe declarar de oficio la prescripción, según el artículo 67 de la LGT de 1963, deben ser reconocidas esas mismas facultades a los órganos de la jurisdicción que fiscalizan los actos de la Administración.

Asimismo, en el fundamento quinto de la misma sentencia se establece que el supuesto que aquí se analiza es similar al ya enjuiciado por esta Sección en Sentencia de 21 octubre 1992 (RJ 1992\8025) ya que desde que se interpuso el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, hasta que éste dictó resolución, pasaron más de cinco años, como constata la sentencia apelada, en los que el expediente estuvo paralizado por causa únicamente imputable a la Administración, por lo que se produjo la prescripción de las liquidaciones impugnadas, que la sentencia de instancia constató, declarando la consiguiente nulidad de las resoluciones administrativas que se dictaron con posterioridad a la producción de la prescripción, y con independencia de que el TEAC fuera incompetente, y por razón de la cuantía (artículo 10 RD 1999/1981, de 20 agosto RPREA) para conocer del recurso de alzada.

Con esta sentencia lo que podemos sacar en conclusión es que si los órganos administrativos que tiene por imperio de la ley aplicar de oficio la prescripción y si no la aplican, corresponderá la aplicación de oficio a los Tribunales de Justicia.

En palabras del profesor ERNESTO ESEVERRI⁴⁷, sobre esta sentencia, establece que no es óbice para que el Tribunal Económico Administrativo Central hubiera declarado de oficio la prescripción, que fuera incompetente, por razón de la cuantía, para conocer de algunas de las liquidaciones tributarias prescritas y sometidas a

⁴⁷ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. La prescripción tributaria de aplica de oficio. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, página 276.

revisión. Por lo tanto, para el Tribunal Supremo la razón de incompetencia para revisar los actos de naturaleza tributaria por razón de la cuantía, tampoco es obstáculo que impida al órgano revisor proclamar de oficio la prescripción tributaria, puesto que el hecho de la incompetencia por razón de la cuantía, no puede evitar la necesaria aplicación del mandato que se contiene en el artículo 69. 2 LGT. Como tiene también dicho nuestra jurisprudencia, la necesidad de su apreciación constituye una cuestión de orden público procesal, y por ello mismo, de necesaria revisión en todo caso y con carácter previo al enjuiciamiento de los motivos de forma o sustanciales que se aleguen en la reclamación o recurso emprendido.

También la sentencia de 16 de diciembre de 2002 del Tribunal Supremo que la apreciación de la prescripción tributaria por los Tribunales de Justicia, no supone incurrir en una “reformatio in peius”, ni causa indefensión al interesado.

Esta sentencia manifiesta que con arreglo al art. 67 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual artículo 69), la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, y ello constituye una exigencia u obligación que la Ley impone, así a la Administración como a los Tribunales, que deberán aplicarla háyase o no invocado por las partes. De esta forma, al conocer en instancia la Sala de la Audiencia Nacional la pretensión de la recurrente, que no había obtenido respuesta expresa en ninguna de las dos fases de la reclamación económico-administrativa planteadas, actuó con arreglo a Derecho al apreciar tal prescripción y aunque así no se hubiera hecho en el acuerdo de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria (...), que asimismo estaba obligada a apreciarla.

De otro lado no puede admitirse que dicho pronunciamiento constituya la ‘reformatio in peius’ de ningún acuerdo anterior, ni que haya supuesto indefensión para la recurrente. ‘Reformatio in peius’ habría si en cualquiera de los pronunciamientos, expresos o tácitos, producidos con anterioridad a la sentencia recurrida, la parte hubiera obtenido el reconocimiento de alguna pretensión que, más tarde, quedara sin efecto. Por su parte, la indefensión no se concibe como un concepto abstracto, sino como una

situación concreta en que resulta colocada una parte que se ve privada de hacer valer su derecho contradictorio. No cabe hablar de indefensión, lo demuestra, precisamente, el hecho de que la recurrente haya tenido la oportunidad —que ha utilizado— de defenderse en este recurso y alegar cuanto ha estimado conducente a su derecho”

En estos pronunciamientos del Tribunal Supremo y en otros más que podrían traerse a colación, se advierte que el órgano jurisdiccional de instancia encargado de la revisión de las resoluciones que han agotado la vía administrativa, entra a conocer de la prescripción tributaria por haber sido invocada por los recurrentes de manera que, en tales casos, no es posible entender, con propiedad, que el Tribunal sentenciador, de oficio, está apreciando la existencia de la prescripción sino que revisa la resolución administrativa para ver si se ajusta a derecho, de suerte que, una vez advertido el incumplimiento del mandato del artículo 69. 2 LGT, declara la falta de validez de la resolución revisada en vía contencioso-administrativa por inobservancia del mismo, y, en su consecuencia, denuncia que el órgano administrativo correspondiente debió aplicar de oficio la prescripción tributaria⁴⁸.

Cuando se trata de instancias previas a la casación, estas pueden apreciar la prescripción de oficio y aplicarla aun cuando las partes que intervienen en el recurso no lo hundieran manifestado. Por ello, cuando el juzgador aprecia la posible existencia de prescripción, ERNESTO ESEVERRI⁴⁹ entiende que por razones de prudencia en la ordenación del proceso, por lo que en aras de una tutela judicial efectiva y de no dictar resoluciones causantes de indefensión a los litigantes, parece lo pertinente advertir a los recurrentes de la posible existencia de la prescripción tributaria abriéndoles plazo de alegaciones. Tras el cumplimiento de ese trámite, el Tribunal no tendrá inconveniente en declarar, si así ha sobrevenido, la prescripción del acto de liquidación o del derecho a exigir el cobro de la deuda tributaria por parte de la administración. En conclusión, en caso de existir prescripción, se debe aplicar —no sólo apreciar— de oficio, y por ello

⁴⁸ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. La prescripción tributaria de aplica de oficio. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, página 277.

⁴⁹ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. La prescripción tributaria de aplica de oficio. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, páginas 279 y 280

mismo, constituyendo una cuestión de orden público procesal la de proceder a su enjuiciamiento su reconocimiento en el caso resultará insoslayable cualesquiera que sean los argumentos alegados por las partes en su defensa u oponiéndose a la declaración de la prescripción.

A lo expresado anteriormente, hay dos sentencias del Tribunal Supremo de la Sala 3 de lo Contencioso-Administrativo, que hacen referencia a lo promulgado en los párrafos precedentes, estas dos sentencias son la de 8 de febrero de 1995 y 3 de febrero de 2010.

3.4 - Aplicación de oficio de la prescripción en el Recurso de Casación.

En cuanto al recurso de casación hay que explicar que este recurso es extraordinario, por lo cual, solo se puede hacer uso de él por una serie de motivos tasados en la ley, recogidos en el artículo 88.1 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El recurso de casación ante el Tribunal Supremo no tiene como finalidad la revisión de un acto administrativo dictado con anterioridad y mucho menos el análisis de unos hechos; el termino casar, significa anular o abrogar, y el recurso sólo propone, como sabemos, el enjuiciamiento de una sentencia previa para que sea anulada si en ella se hubiesen perpetrado infracciones contra el procedimiento o se hubiese incurrido en errores de fondo a la hora de aplicar el derecho vigente. El Alto Tribunal revisará lo que se solicite en el escrito de interposición del recurso y anulará o confirmará la sentencia dictada por la instancia anterior⁵⁰.

El Tribunal Supremo podrá conocer de la prescripción de la deuda tributaria en el recurso de casación, cuando las partes invoquen su apreciación en el escrito del recurso. Por lo que, si las partes no lo invocan en dicho escrito el órgano juzgador no podrá

⁵⁰ GUERRA REGUERA, Manuel. Una característica esencial de la prescripción tributaria: su aplicación de oficio. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, p 315.

conocer del asunto ya que el recurso de casación solo es para enjuiciar una serie de motivos promulgados por la ley.

La sentencia de 9 de octubre y de 1 de diciembre de 2000 del Alto Tribunal promulga lo explicado con anterioridad. Esta sentencia manifiesta en su fundamento jurídico cuarto que *“Sin embargo, la Sala debe destacar que, así como mantuvo doctrina reiterada y consolidada, consistente en admitir en el anterior recurso de apelación, que debía plantear ‘ex officio’ la prescripción, aunque no la hubieren alegado el recurrente o el recurrido, dado que en aquel recurso se examinaba no sólo la sentencia apelada, sino también los actos administrativos impugnados, y era indiscutible que en la instancia la Sala de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales y después de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional estaban obligadas a examinar si se había producido la prescripción, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley General Tributaria, insistimos, aunque no se hubiera alegado por las partes, por el contrario en el actual recurso de casación, ello no es posible, porque la Sala sólo enjuicia la sentencia, cuya casación se pretende, dentro de los límites dialécticos o sea de los motivos casacionales que plantea el recurrente, estando vedado a la Sala salirse de los estrictos márgenes de discusión que articula y formula el recurrente, por ello la Sala ha considerado que debía precisar y aclarar esta cuestión procesal, dado que [la entidad recurrente], no ha alegado la prescripción”*

En sentencia de 9 de enero de 2001, el Tribunal Supremo en su fundamento de derecho segundo, llega a negar, la posibilidad incluso de entrar a conocer de la prescripción tributaria, por tratarse de un motivo introducido por el recurrente una vez formulado el recurso de casación, precisamente, debido a la naturaleza y carácter especial de este recurso⁵¹:

⁵¹ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. La prescripción tributaria de aplica de oficio. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, páginas 283 y 284.

“Dos son, pues, los problemas a abordar por la Sala en este recurso: el primero, el que se refiere a la posibilidad de introducir, con posterioridad a la formulación del escrito de interposición del recurso de casación, una cuestión, como la de prescripción de la deuda tributaria liquidada, que no fue contemplada, pudiendo serlo, entre los motivos tasados de impugnación que recogía el art. 95. 1 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —actual art. 88. 1 de la vigente—; (...). Respecto del primero, es preciso recordar que esta Sala tiene reiteradamente declarada la imposibilidad de introducir en un recurso de casación cuestiones nuevas no suscitadas ni, por ende, tratadas en la instancia. Es cierto, en lo que toca al problema suscitado en el presente recurso, que el art. 67 de la Ley General Tributaria establece que ‘la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo’ y que la Sala tiene asimismo reconocido, en consolidado criterio jurisprudencial que no es preciso, por lo conocido, reproducir pormenorizadamente, que ese deber de apreciación no está supeditado, por haberlo así querido la Ley, a la alegación o excepción de aquel a quien interese o beneficie. Pero no es menos cierto que la naturaleza de recurso extraordinario o especial que el de casación tiene impone la necesidad de que el enjuiciamiento que en él se realiza haya de desarrollarse dentro del cauce suministrado por los motivos tasados que lo autorizan, de tal suerte que ni la Sala podría reconstruir o ampliar un recurso de casación con motivos distintos de los aducidos por la parte sin desconocer el derecho de defensa de la contraria y la función de defensa de la norma y de su correcta interpretación que lo inspira, ni, cual si se tratara de un recurso de apelación, plantear a las partes la existencia de otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición por la vía del art. 43. 2 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —33. 2 de la vigente—. Esta facultad está concebida para flexibilizar el principio dispositivo a la hora de centrar el tema fundamental objeto de debate, dando entrada, prudencialmente, al principio de iniciativa del órgano jurisdiccional, incluso en la segunda instancia, pero no puede extenderse a un recurso, como el de casación, que conserva una importantísima función de nomofilaxis del Ordenamiento y que, asegurando, como se ha dicho, la defensa de la norma y de su correcta interpretación, propende primordialmente a fijar su sentido y a unificar los criterios interpretativos y aplicativos de ese ordenamiento mediante la elaboración de jurisprudencia o doctrina

legal —art. 1º. 6 del Código Civil— y sólo de forma indirecta o refleja satisfacer el derecho del litigante (‘ius litigatoris’)”).

Como dice ERNESTO ESEVERRI⁵², el Tribunal Supremo además de resaltar las singularidades por las que se sustancia el recurso de casación, también recuerda la posibilidad de que el juzgador de instancia se hubiere hecho eco de la posible existencia de la prescripción tributaria aunque hubiera sido cuestión no suscitada en el debate jurídico allí suscitado entre las partes recurrente, porque el artículo 67 LGT dispensa esa facultad a los Tribunales de Justicia, lo que no es posible es introducirla como cuestión nueva en sede de recurso de casación, y tampoco, hacerlo a través de un escrito remitido con fecha posterior al de la interposición de ese recurso.

En auto anterior de 10 de enero de 1998 (rJ 1998\1660, pte. sala Sánchez) el Tribunal Supremo resuelve cuestión incidental sobre este mismo asunto y en idénticos términos a los expresados en la sentencia de la que traía causa:

“Contra la anterior sentencia, la representación procesal de (...) formuló recurso de casación que, tras su preparación en forma, se basaba en el art. 95. 1 de la Ley de esta Jurisdicción (...). Conferido traslado a la representación del Estado, se opuso al recurso en virtud de escrito presentado (...). Posteriormente, mediante escrito de (...), presentado ante este Tribunal en la misma fecha, interesó de la Sala se acordara exponer a las partes la posible prescripción de la deuda tributaria, al amparo del art. 43 de la Ley de esta Jurisdicción, por haber permanecido paralizado el trámite ante el Tribunal Económico-Administrativo por más de cinco años y deber aplicarse dicha prescripción de oficio por el Tribunal, aun cuando no haya sido cuestión planteada por las partes. Otorgado traslado de esta pretensión a la contraparte, el señor Abogado del Estado se opuso por tratarse de cuestión extemporáneamente planteada durante el trámite de la casación, no controvertida en la sentencia impugnada, de cuyos hechos habrá de partir el examen de esta Sala al resolver el recurso, y, por no ser posible

⁵² ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. La prescripción tributaria de aplica de oficio. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, páginas 284 y 285.

ahora un análisis de los posibles hechos interruptores ni la práctica de la prueba pertinente. Terminó suplicando la desestimación de la cuestión incidental planteada (...). (...) Sin perjuicio de lo que la Sala pueda decidir en su día a la vista de los hechos constantes en la instancia, es evidente la imposibilidad de introducir, por la vía del art. 43. 2 de la Ley de esta Jurisdicción, ni siquiera tratándose de la aplicación del instituto de la prescripción tributaria, una cuestión nueva a manera de ampliación, por este procedimiento, de los motivos de casación aducidos al formalizar el recurso, habida cuenta la particular naturaleza que éste ostenta, como recurso extraordinario que es, dirigido, fundamentalmente, a examinar si el Derecho ha sido aplicado correctamente por el Tribunal de instancia, tanto en el aspecto material o sustantivo como en el del cumplimiento de las garantías procesales, y a unificar los criterios interpretativos y aplicativos del Ordenamiento. Por todo ello, procede desestimar la pretensión de la parte recurrente (...)”.

En definitiva, tal y como expresa REGUERRA⁵³, es cierto que el artículo 69.2 de la LGT prevé la aplicabilidad de oficio de esta situación sin necesidad de que el obligado tributario la invoque o excepcione, pero la fuerza de esta norma no resulta suficiente para alterar la propia naturaleza del recurso extraordinario de casación.

3.6 - La no aplicación de oficio de la prescripción tributaria.

El incumplimiento de la ley por los órganos del Estado supone una actuación arbitraria, fuente habitual de situaciones de inseguridad jurídica del contribuyente, la actuación arbitraria de la Administración, como titular del crédito tributario, en la reclamación de la deuda prescrita, provoca en la esfera jurídica del obligado tributario un plus de inseguridad jurídica, pues a la propia de quien se encuentra obligado a soportar el ejercicio de aquellas potestades, en especial la recaudación ejecutiva que, por la extinción ipso iure de cualquiera de las facultades integrantes del crédito tributario, se

⁵³ GUERRA REGUERRA, Manuel. Una característica esencial de la prescripción tributaria: su aplicación de oficio. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, página 315.

convierte en arbitrario; obligación que, paradójicamente, encuentra su causa en la presunción de legalidad de la actuación administrativa⁵⁴.

Conforme a lo que señala MARTÍN CÁCERES⁵⁵ el deber de aplicación de oficio de la prescripción refleja en este sector del ordenamiento las exigencias del principio de seguridad jurídica, que preside todo el régimen jurídico de la prescripción, en el seno de la relación jurídica tributaria. Los principios de legalidad y seguridad jurídica operan así conjuntamente como límite de la actuación de la administración en defensa de los intereses generales ínsitos en el crédito tributario, fuera del cual dicha actuación se reputa arbitraria. La aplicación de oficio se presenta como el resultado de la adaptación de la prescripción a las especiales características de la obligación tributaria para eficaz satisfacción del principio de seguridad jurídica que lo preside. La STS de 4 de enero de 1965 declara que la aplicación de oficio de la nulidad de pleno derecho es cuestión de orden público dada la inseguridad jurídica que la actuación administrativa provoca respecto de una deuda prescrita.

La falta de apreciación por la administración podrá constituir una infracción del ordenamiento jurídico determinante de anulabilidad conforme al artículo 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, pero en ningún caso es encuadrable en ninguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho del artículo 47⁵⁶.

⁵⁴ MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola. El efecto extintivo de la prescripción en el Derecho Tributario. *La prescripción del crédito tributario*. Instituto de estudios fiscales- Marcial Pons. Madrid, 1994, página 219.

⁵⁵ MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola. El efecto extintivo de la prescripción en el Derecho Tributario. *La prescripción del crédito tributario*. Instituto de estudios fiscales- Marcial Pons. Madrid, 1994, páginas 220 y 221

⁵⁶ ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. La prescripción tributaria de aplica de oficio. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, página 291

4.- Conclusiones.

Primera: La prescripción tributaria es una institución jurídica totalmente diferente a la prescripción civil; Aunque ambas tienen los mismos fundamentos, la prescripción tributaria se convierte en única debido a sus características.

Segunda: Si bien la prescripción y la caducidad son instituciones que tienen efectos en el tiempo y que ambas figuras se estudian conjuntamente, dichas figuras tienen una diferencia clara y es, que en la prescripción existen causas tanto de interrupción como de suspensión, mientras que en la caducidad no existen tales causas, porque el efecto extintivo de ésta es radical y automático.

Tercera: La determinación del cómputo de plazo de la prescripción de la deuda tributaria es diferente para cada uno de los derechos expresados en el artículo 66 de la Ley General Tributaria.

Cuarta: La interrupción de la prescripción puede venir provocada tanto por cualquiera de las partes que intervienen en la relación jurídica. Esta interrupción significa que el cómputo de prescripción se inicia de nuevo. Pero para que esa interrupción sea válida debe cumplir los requisitos de la STS 17 de marzo de 2008.

Quinta: La prescripción tributaria se deberá de aplicar de oficio por las Administraciones como por los Tribunales de Justicia, salvo en el recurso de casación que tiene su especialidad. Por lo tanto, la parte que esté siendo beneficiada de la prescripción no hace falta que la alegue.

Sexta: La no aplicación de oficio por las Administraciones o por los Tribunales de Justicia constituye infracción de ley y es un claro atentado contra la seguridad jurídica. Esa falta de aplicación por las administraciones puede dar lugar a que se determine la anulabilidad de las actuaciones.

5.-Referencias Bibliográficas.

CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho civil español, común y foral, T I, V II*. Reus. Madrid, 1953.

CORRAL GUERRERO, Luis. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras, N AMORÓS ROCA (dir), VVAA arts. 64 a 67 de la Ley General Tributaria*, Edersa. Madrid. 1982.

COSSIO, Alfonso. *Instituciones de Derecho Civil, 1. Parte General. Derecho de Obligaciones*, Alianza Editorial, Madrid, 1995.

DÍEZ-PICAZO, Luis. *La prescripción en el Código Civil*. Bosch, Barcelona, 1964.

DOMÍNGUEZ CORTÉS, Matías. *Ordenamiento tributario español*. Civitas, Madrid, 1985

ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. *Manual práctico de Derecho Tributario Parte General*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

Ernesto Eserverri Martínez, Juan López Martínez, José Manuel Pérez Lara, Antonio Damas Serrano. *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*. Tirant lo Blanc, Valencia, 2016.

FALCON Y TELLA, Ramón. *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La extinción de la obligación tributaria*. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº 77. Madrid, 1968

GARCÍA NOVOA, Cesar. *Iniciación, Interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2011.

GÉNOVA GALVÁN, Alberto. *La prescripción tributaria*. *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas: Nº 57, 1988.

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M^a Teresa. *La crisis de la prescripción tributaria la potestad comprobadora de la Administración en relación con periodos impositivos prescritos*. Francis Lefebvre, Madrid, 2016.

GUERRA REGUERA, Manuel. *Prescripción de deudas tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS JUAN MANUEL. *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol.I)*. Aranzadi, Navarra, 2013

MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. *La prescripción del crédito tributario*. Madrid, Instituto de estudios fiscales- Marcial Pons. Madrid, 1994.

PASARELLI Santoro. *Prezcrizione e decadenza*, en *Rivista di Diritto Civile*, 1926.

PRIETO-CASTRO. *Revista de Derecho Privado*. Madrid, 1964.

PONT MESTRES, Magín. *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*. Marcial Pons, Madrid, 2008.

ROSSY, H. *Instituciones de Derecho Financiero*. Bosch, Barcelona, 1959.

SAINZ DE BUJANDA, F. El nacimiento de la obligación tributaria. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 58/1965.

<http://www.tributolocal.es/la-prescripcion-tributaria-y-el-computo-de-plazos/comment-page-1/>

http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAA AAEAMtMSbF1jTAAASNTIwtjtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAAPyshTUAAAA=WKE