



UNIVERSIDAD DE LEÓN

Facultad de Derecho

Máster Universitario en Abogacía

Curso 2015/2016

**LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA:
CONCEPTO, CARACTERES Y ESTUDIO
JURISPRUDENCIAL DE LOS DERECHOS DEL
CONTRIBUYENTE SUSCEPTIBLES DE
PRESCRIBIR**

THE TAX STATUTE OF LIMITATIONS: CONCEPT,
CHARACTERISTICS AND JURISPRUDENTIAL STUDY ON THE
RIGHTS OF TAXPAYER CAPABLE OF PRESCRIPTION

Realizado por Marta González Aparicio

Tutorizado por D. Agustín Turiel Martínez

ANEXO 4

VISTO BUENO DEL TUTOR DEL TRABAJO FIN DE MASTER

El Profesor D. _____ como Tutor 1 del Trabajo Fin de Master titulado “ _____ ” realizado por D. _____ en el Master en Abogacía por la Universidad de León, informa favorablemente el mismo, dado que reúne las condiciones necesarias para su defensa. Lo que firmo, para dar cumplimiento al art. 15.3 del R.D. 1393/2007, de 29 de octubre.

En León a ____ de _____ de _____

VºBº

Fdo.: _____

1 Si el Trabajo está dirigido por más de un Tutor tienen que constar los datos de cada uno y han de firmar todos ellos.

ÍNDICE

<u>ABREVIATURAS</u>	<u>7</u>
<u>OBJETIVOS</u>	<u>9</u>
I. OBJETIVOS GENÉRICOS	9
II. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	10
<u>METODOLOGÍA.....</u>	<u>11</u>
<u>RESUMEN</u>	<u>14</u>
<u>ABSTRACT</u>	<u>14</u>
<u>CAPÍTULO PRIMERO. ASPECTOS CONCEPTUALES EN RELACIÓN A LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA</u>	<u>15</u>
I. CONSIDERACIONES PREVIAS	15
II. EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL	16
1. Criterios diferenciadores entre prescripción y caducidad en el ámbito fiscal	18
2. Régimen jurídico aplicable a la prescripción de las obligaciones tributarias	20
III. Plazos de prescripción y su cómputo	22
1. Plazo de prescripción de la obligación tributaria	22
2. Cómputo de los plazos de prescripción	25
A. Derechos de la Administración tributaria.....	25
a. Derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación	25
b. Derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas	26
i. <i>Deudas liquidadas por la Administración tributaria.....</i>	<i>27</i>
ii. <i>Deudas autoliquidadas por el obligado tributario</i>	<i>28</i>
B. Derechos del obligado tributario	28

a.	Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías	28
i.	Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.....	29
ii.	Derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.....	30
iii.	Derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías....	33
b.	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.....	33
i.	Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo	34
ii.	Derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos.....	35
iii.	Derecho a obtener el reembolso del coste de las garantías.....	36
IV.	Interrupción de los plazos de prescripción	36
1.	Interrupción de la prescripción que corre a favor del obligado tributario	38
A.	Interrupción de la prescripción por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario	39
B.	Interrupción por reclamaciones o recursos de cualquier clase	40
C.	Interrupción por cualquier actuación fehaciente del sujeto conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria	41
2.	Interrupción de la prescripción que corre a favor de la Administración Tributaria	42
A.	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.....	42
a.	Interrupción de la prescripción por cualquier acto fehaciente del obligado tributario a través del cual pretenda la devolución, el reembolso o rectificación de la declaración.....	42

b. Interrupción por interposición, tramitación o resolución de recursos de cualquier clase	43
B. 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.....	43
a. Interrupción por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso	44
b. Interrupción por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso ...	44
c. Interrupción por interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.....	44
3. Efectos interruptivos de la caducidad de los procedimientos tributarios	45
4. Efectos de la interrupción de la prescripción: reanudación del cómputo de la prescripción	46
V. Extensión y efectos de la prescripción.....	47
1. Efectos materiales de la prescripción	47
2. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales ..	49

CAPÍTULO SEGUNDO. LA PRESCRIPCIÓN DE LOS DERECHOS DEL PARTICULAR EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 51

I. PRESCRIPCIÓN DE LOS DERECHOS DEL PARTICULAR	51
II. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS DERIVADOS DE LA NORMATIVA DE CADA TRIBUTO..	51
1. Devolución de ingresos en el IRPF	52
2. Devolución de ingresos en el IVA.	53
III. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.....	56
1. Delimitación del concepto de ingresos indebidos y sus efectos.....	56

2. Tratamiento de los ingresos indebidos consecuencia de autoliquidaciones tributarias	58
3. <i>Dies a quo</i> en el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente.....	60
4. Interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar lo ingresado indebidamente	64
5. Legitimados para el ejercicio del derecho a la devolución de ingresos indebidos.....	67
IV. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO AL REINTEGRO DE LAS GARANTÍAS PRESTADAS	69
1. Construcción jurisprudencial del fundamento del derecho al reembolso de garantías	69
2. Costes cubiertos por el derecho y órgano obligado al resarcimiento	73
<u>CAPÍTULO TERCERO. CONCLUSIONES</u>	<u>76</u>
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	<u>80</u>
<u>ÍNDICE CRONOLÓGICO DE SENTENCIAS Y RESOLUCIONES CITADAS</u>	<u>85</u>
<u>ANEXO I</u>	<u>88</u>
<u>ANEXO II.....</u>	<u>89</u>

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración del Estado
AP.	Audiencia Provincial
Art./Arts.	Artículo/ Artículos
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
Cfr.	Cónfer.
Coord.	Coordinador
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Director
Ed.	Edición
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Núm.	Número
Ob. cit.	Obra citada
p./pp.	Página/páginas
RJ	Repertorio de jurisprudencia Aranzadi
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
ss.	Siguientes
STC/SSTC	Sentencia/Sentencias del Tribunal Constitucional
STS/SSTS	Sentencia/Sentencias del Tribunal Supremo
SSTSJ	Sentencia/Sentencias del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
Vol.	Volumen

OBJETIVOS

I. OBJETIVOS GENÉRICOS

La realización de este Trabajo de Fin de Máster (en adelante, TFM) busca la consecución de varios objetivos en diversos campos de actuación. Tales objetivos son específicos para cada uno de los capítulos del trabajo, si bien, al igual que el propio contenido, los objetivos de sendos capítulos están, con toda lógica, interrelacionados.

El primer objetivo proyectado es el estudio y análisis de la figura de la prescripción tributaria, como figura propia del Derecho fiscal, y su distinción con la institución de la prescripción en Derecho civil. La vía óptima para alcanzar tal objetivo pasa por el análisis de los caracteres definitorios de la prescripción en el ámbito tributario, los cuales vienen dados tanto por el propio ordenamiento jurídico, como por los diversos pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales.

Para ello, el segundo objetivo pretendido recae en el análisis de las peculiaridades de esta figura, y en los derechos, tanto del contribuyente como de la Administración tributaria, que se ven afectados por la misma.

Por ser una institución recientemente reformada en por el ordenamiento fiscal, el tercer objetivo se focaliza en la descripción y crítica de tales reformas, así como en la búsqueda de su posible incidencia práctica.

Además del estudio de los caracteres de la prescripción tributaria, la investigación pretende incidir en el plazo o plazos de prescripción y en el cómputo de los mismos, por ser precisamente esta esfera temporal clave para la comprensión de la figura jurídica estudiada. Igualmente importante es el estudio de los efectos de la prescripción, y para ello, los objetivos marcados recaen tanto en los efectos para el propio obligado tributario, como en los efectos para terceros.

En relación al examen de la jurisprudencia del Tribunal Supremo aplicable a los derechos de los obligados tributarios susceptibles de prescripción, los objetivos marcados se centran en la búsqueda de las principales cuestiones litigiosas que afecten a estos derechos, en su clasificación y análisis, a fin de poder ofrecer un compendio sistematizado de los distintos pronunciamientos habidos en esta materia con eminente

relevancia práctica, que complemente, al tiempo, la labor realizada en el primer capítulo del presente TFM.

II. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

De los anteriores objetivos genéricos se derivan los siguientes objetivos específicos:

1. Analizar la figura de la prescripción tributaria, si bien no desde un punto de vista puramente descriptivo, sino también analítico y crítico.
2. Establecer los caracteres definitorios de esta figura y sus particularidades en comparación con la institución de la prescripción propia del Derecho común.
3. Estudiar las reformas legislativas recientes habidas en esta materia, su influencia práctica y las críticas doctrinales que han suscitado.
4. Delimitar los plazos de prescripción y su cómputo para los distintos derechos susceptibles de extinguirse a través de este medio, así como los efectos de la prescripción ganada.
5. Clasificar y comentar la jurisprudencia del Tribunal Supremo que afecte a la prescripción de los derechos del contribuyente, sistematizando su contenido e identificando las principales cuestiones litigiosas.
6. Elaborar, al hilo del estudio realizado, unas conclusiones de carácter eminentemente práctico, valorando los aspectos positivos y negativos en torno a esta figura, y muy en particular, en torno a la prescripción de los derechos del obligado tributario.

METODOLOGÍA

Para lograr los objetivos marcados en este TFM, la metodología de investigación empleada se ha dividido en varias fases.

La primera consistió en la elección del tema del trabajo, en concreto, una materia de Derecho financiero y tributario que considerásemos interesante y actual. Fundamentalmente la búsqueda se centró en aquellas cuestiones relacionadas con el ámbito de la fiscalidad que a nuestro parecer, estaban deficitariamente regulados o necesitaban un estudio en mayor profundidad por haber sido objeto de recientes reformas. Finalmente optamos por la realización de un estudio de la prescripción tributaria, la cual aparece específicamente relacionado con la parte general del Derecho financiero y tributario, por tratarse de una cuestión objeto de importantes y recientes pronunciamientos jurisprudenciales que han tenido su reflejo en la importante reforma de la legislación tributaria llevada a cabo en los ejercicios 2014 y 2015. Por otro lado, el instituto de la prescripción presenta el atractivo de ser una temática interdisciplinar ya que es una figura típica del Derecho común. Tomando el estudio descriptivo de la figura de la prescripción como base, a continuación se ha desarrollado un análisis jurisprudencial de los derechos de los contribuyentes susceptibles de prescripción debido a que un estudio conjunto de los derechos de la Administración tributaria excedería los límites de un trabajo de estas características.

La segunda fase consistió en la fijación de las directrices a seguir y los objetivos a lograr en el presente trabajo. Para ello, en primer término establecimos las pautas que guiarán la investigación, tomando como base de la misma la normativa fiscal general que informa todo nuestro sistema tributario. Una vez realizada esta tarea y delimitadas las bases sobre las que el trabajo se debería conformar, convenimos que, una vez estudiado con más detalle el tema, lo más adecuado sería dividir la investigación en dos grandes bloques:

- a. Un primer bloque lo conformaría el estudio de la naturaleza jurídica de la figura de la prescripción tributaria, debido a la gran importancia que la determinación precisa de tal naturaleza jurídica tiene a efectos de configurar los derechos susceptibles de extinguirse a través de este medio, así como los sujetos

afectados. Para ello nos remitimos a la legislación vigente en la materia, así como a la abundantísima jurisprudencia y doctrina científica.

b. El segundo bloque, por su parte, se centra en el estudio concreto de la jurisprudencia relacionada con la prescripción de los derechos de los obligados tributarios a solicitar y exigir la devolución de los ingresos derivados de la normativa de cada tributo, de los ingresos indebidos y del coste de las garantías prestadas. La prescripción de cada uno de estos derechos presenta sus propias particularidades, y, por ello, ha sido objeto de litigios en muy diversos sentidos. Debido a la abundante jurisprudencia recaída el efecto, y considerando los objetivos y caracteres exigidos en un trabajo de este tipo, ceñimos nuestra investigación a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, debido a su labor interpretativa de la legislación, a su posición preminente en el ordenamiento tributario y al valor de sus sentencias en la resolución de los conflictos planteados ante órganos judiciales menores.

Para desarrollar todo este trabajo de documentación hemos acudido a diversos cuerpos normativos, con clara preminencia de la legislación tributaria vigente que regula la institución de la prescripción, si bien también se ha considerado la normativa iusprivatista, a los efectos de determinar los caracteres que configuran la esencia de esta figura, que, como hemos señalado, hunde sus raíces en el Derecho común.

En concreto, la recogida de información se ha efectuado acudiendo a diversos manuales teóricos, tanto de parte general como especial, monografías, tratados, artículos de revistas especializadas en Derecho financiero y tributario, así como en Derecho civil, y comentarios a las diversas leyes tributarias con las que hemos trabajado. Ocupa un lugar destacado la labor de búsqueda y consulta de abundante jurisprudencia, fundamentalmente del Tribunal Supremo, pero también de otros órganos jurisprudenciales, con el objeto de seleccionar aquellas resoluciones que resultaran más adecuadas a la consecución de los objetivos pretendidos en el presente TFM. Tal jurisprudencia se ha obtenido a través de distintas bases de datos físicas y electrónicas de las que dispone la Universidad de León.

Una vez realizada esta labor de estructuración e información, hemos procedido a redactar el presente trabajo, considerando todo lo estudiado, pero aportando, asimismo, nuestro criterio personal, a fin de no desarrollar un trabajo meramente descriptivo. La

redacción del trabajo fue acompañada de las correcciones del tutor hasta alcanzar una versión plenamente satisfactoria.

Finalmente, debo destacar que el presente trabajo ha sido tutorizado por D. Agustín Turiel Martínez, profesor asociado del área de Derecho financiero y tributario de la Universidad de León, y ha contado con el apoyo y guía del resto de profesores pertenecientes al área, a los cuales agradezco su esfuerzo, apoyo y dedicación a lo largo de la realización de este trabajo.

RESUMEN

La prescripción tributaria se configura en el ordenamiento fiscal vigente como un medio extintivo de las obligaciones tributarias, tanto para la Administración tributaria, como para los propios obligados tributarios, tomando como fundamento el transcurso del tiempo y la inactividad de las partes intervinientes en la relación fiscal.

La reciente modificación legislativa del ordenamiento tributario ha recogido los diversos pronunciamientos jurisprudenciales que han afectado a esta figura, lo que ha modificado la forma y los caracteres tradicionalmente impregnaban esta institución, así como el propio efecto de la misma.

Inciendo en los derechos del contribuyente susceptibles de prescribir, son varias las cuestiones litigiosas planteadas y resueltas por el Tribunal Supremo en los últimos años, que vienen a cubrir las lagunas y dudas interpretativas que ofrecen los textos legales que en materia tributaria regulan la prescripción.

Palabras clave: prescripción tributaria – ordenamiento tributario – modificación legislativa – derechos de los contribuyentes -estudio jurisprudencial.

ABSTRACT

The tax statute of limitations is set to the current tax system as a means of extinguishment of tax obligations, both for the tax authorities as to the taxpayers themselves, taking as a basis the passage of time and the inactivity of the parties to the fiscal relationship .

Recent legislative changes in the tax system has collected the various judicial rulings that have affected this figure, which has changed the way and the characteristics traditionally pervaded this institution as well as the proper effect of the same.

Focusing on taxpayer rights capable of prescription, several contentious issues raised and resolved by the Supreme Court in recent years, who come to fill the gaps and interpretative doubts offering legal texts that regulate tax statute of limitations.

Keywords: tax statute of limitations - tax system - legislative changes - taxpayer rights – jurisprudential study

CAPÍTULO PRIMERO. ASPECTOS CONCEPTUALES EN RELACIÓN A LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Conforme dispone HENSEL¹ “*La relación jurídico tributaria está orientada por su propia naturaleza a satisfacer al acreedor de su crédito, esto es, a ser extinguida. Las causas de extinción de la obligación jurídico-tributaria no son exactamente iguales a la de los institutos jurídicos correspondientes del Derecho privado*”. Las formas de extinción de las obligaciones en Derecho común, recogidas en el artículo 1.156 del Código Civil² (en adelante, CC), son el pago o cumplimiento, la pérdida de la cosa debida, la condonación de la deuda, la confusión de los derechos del acreedor y el deudor, la compensación y la novación. Según el artículo 1930 del mismo cuerpo legal, se extinguen también por prescripción todos los derechos y acciones y, por tanto, todas las obligaciones correspondientes, con lo que el cuadro de modos de extinción de las obligaciones establecido en el artículo 1.156 del CC debe completarse añadiendo la prescripción a las causas enumeradas. Sin embargo, la relación obligatoria en Derecho tributario presenta unas características que difieren de la obligación jurídico-privada, sin que, según indica SAINZ DE BUJANDA³, signifiquen la ruptura del molde general de relación obligatoria a la que ambas responden. Debido a las particularidades del Derecho fiscal, por ello, de tales causas establecidas en el orden iusprivatista, el ordenamiento tributario español refiere únicamente como extintivas de la relación tributaria el pago, la prescripción, la compensación y la condonación, a las que añade, en ciertos supuestos, la insolvencia del deudor.

FALCÓN Y TELLA⁴, empleando la misma línea que la establecida por la doctrina civil⁵ para la definición de esta institución, apunta “*la prescripción consiste en el ejercicio tardío de un derecho -es decir, el ejercicio del derecho cuando ha existido*

¹ Cfr. HENSEL, A.: *Derecho tributario*, Traducción y estudio preliminar por ANDRÉS BAEZ MORENO, MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO y ENRIQUE ORTÍZ CALLE, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 241.

² Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil mandada publicar en cumplimiento de la Ley de 26 de mayo último (Gaceta de 25 de Julio de 1889).

³ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero. Tomo I. Volumen III.*, 1ª ed., Universidad de Madrid, Madrid, 1967, p. 824 y ss.

⁴ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, 1ª ed., La Ley, Madrid, 1992, p. 67.

⁵ Cfr. DIEZ PICAZO, L., *La prescripción en el Código Civil*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 1994, p. 94.

un continuado silencio de la relación jurídica- y funciona mediante la atribución al sujeto pasivo o a un tercer interesado de la facultad para detener, enervar o repeler dicho ejercicio tardío, o, -en el Derecho público- mediante la imposición al acreedor de una obligación de abstenerse de ejercitar las facultades y acciones tendentes a la tutela de su crédito. De este modo, el citado autor señala las notas esenciales de la figura de la prescripción como institución típicamente civil que ha sido adoptada, entre otras, por el ordenamiento tributario, configurándose como uno de los elementos más relevantes, por su importancia tanto teórica como práctica, dentro del sistema fiscal español.

La prescripción, como concepto acuñado en el Derecho civil, se divide en dos tipos, la prescripción adquisitiva o usucapión y la prescripción extintiva, y es ésta última la que ha acogido el Derecho tributario, si bien tal y como señala DIEZ PICAZO⁶, abundando en la idea supra señalada, la prescripción tributaria presenta unos caracteres definitorios que la distinguen de manera clara de la prescripción ordinaria en Derecho común⁷.

El análisis de la prescripción extintiva en Derecho tributario, y de la pérdida de los derechos para el contribuyente que conlleva la misma, requiere de manera ineludible de una precisa identificación de esta figura y de su ámbito de aplicación, cuestiones a las cuales se dedicarán los siguientes epígrafes.

II. EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL

Según la opinión jurisprudencial⁸ y doctrinal mayoritaria⁹, el fundamento de la prescripción es la salvaguarda de la seguridad jurídica, evitando de este modo la

⁶ Cfr. DIEZ PICAZO, L., La extinción de la deuda tributaria, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964, p. 477.

⁷ A pesar de estas notas definitorias propias de la prescripción en Derecho tributario, la razón de ser de esta figura es la misma que la de la prescripción en el ámbito iusprivatista, tal y como ha señalado: FERREIRO LAPATZA, J.J., La extinción de la obligación tributaria, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 77, 1968, p. 1061.

⁸ El principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción tributaria ha sido establecido en diversas ocasiones por el Tribunal Constitucional, por ejemplo en sentencias 18 de octubre de 1990 (RTC 1990\157), de 14 marzo de 2005 (RTC 2005\63) o de 6 de mayo de 2013 (RTC 2013\109). En todo caso, hay que señalar que el propio Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico undécimo de la sentencia de 16 de julio de 1987 (RTC 1987\126) ha señalado que el principio de seguridad jurídica no puede configurarse como un derecho al mantenimiento de una determinada normativa de forma indefinida: “*el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, siendo así que éste, al*

protección indefinida de aquellos derechos que no se ejercitan por su titular, ni se reconoce su existencia por el obligado¹⁰. Sin embargo, tal y como señala CALVO ORTEGA¹¹ es clara la oposición de ese principio de seguridad jurídica¹² al principio de justicia, que protege el derecho de los acreedores a cobrar sus créditos, y considerando que la normativa tributaria no tutela únicamente intereses privados, sino que también, y de manera muy importante, tutela intereses públicos, tal conflicto entre ambos principios adquiere mayor relevancia. Doctrina y jurisprudencia¹³ se han pronunciado a este respecto en el sentido de preservar la seguridad jurídica, con fundamento en que el ordenamiento jurídico debe tutelar el interés del deudor de no verse expuesto a reclamaciones transcurrido un plazo determinado en el que el silencio del acreedor haya creado una confianza razonable en que el derecho o crédito que se trate no será exigido¹⁴.

regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso”.

⁹ El fundamento de la prescripción en la protección de la seguridad jurídica ya es señalado, entre otros por PUGLIESE (en: PUGLIESE, G., *La prescrizione estintiva*, 4ª ed., UTET, Torino, 1924, p.20), que destaca la pugna entre el principio de seguridad jurídica y el principio de justicia; por RANDAZZO (en: RANDAZZO, A., *Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Vol. 30, 1971, pp. 465 y ss.), que destaca las divergencias existentes con el ámbito jurídico privado; por FALCÓN Y TELLA (en: FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*.....ob. cit. p 67-70) que vincula la prescripción además de al principio de seguridad jurídica, al de capacidad contributiva; por VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1990, pp. 11-15), que destaca también la fricción entre el principio de seguridad jurídica y el de justicia de que el acreedor se vea satisfecho, agudizado si el acreedor ostenta la posición de Administración pública, por GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 22, el cual a vincular la seguridad jurídica con la propia idea de Derecho, pues “la existencia de un orden jurídico es ya una garantía de seguridad jurídica y ésta justifica y fundamenta el surgimiento de instituciones jurídicas y del mismo Estado”, y por . por MARTINEZ GINER, A., *La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la administración tributaria: doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley*, *Quincena fiscal*, núm. 20, pp. 57-115, que conecta el principio de seguridad jurídica con la la potestad comprobadora de la Administración tributaria.

¹⁰ Cfr. VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*.....ob. cit. p. 11.

¹¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario. Parte General*, 8ª ed., Thomson Civitas, Madrid, 2004, p. 226.

¹² Tal principio aparece consagrado constitucionalmente en el artículo 9.3 de nuestra Constitución, el cual señala: “*La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.*”

¹³ El Tribunal Supremo justifica la prescripción extintiva con base en el principio de seguridad jurídica entre otras, en sentencias de 2 de diciembre de 1974 (RJ 1974\4487), de 26 de julio de 1983 (RJ 1983\4003), donde señala que el “*instituto de la prescripción que viene asentado en unos principios de orden público, cuyo objetivo o meta final es la seguridad jurídica, que impide actuar en relación con una determinada situación jurídica originadora de un devengo fiscal, cuando haya transcurrido el plazo de cinco años desde que aquél se produjo.*”, de 1 de abril de 2000 (RJ 2000\2827), destacando “*Esta es, por otra parte, la solución más conforme al principio de seguridad jurídica, al que sirve, en lo fundamental, el instituto de la prescripción.*”

¹⁴ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*.....ob. cit. p 68.

Es por ello que la prescripción establecida en el derecho tributario español se configura como una de las formas de extinción de las obligaciones tributarias, tanto para los contribuyentes como para la propia Administración, con evidente fundamento en el principio de seguridad jurídica¹⁵, a fin de evitar colocar al deudor en una situación de clara indefensión si se mantuviera abierta la posibilidad de cobro por parte del acreedor de manera indefinida.

En palabras de CALVO ORTEGA¹⁶, “*La prescripción es una figura extintiva de las obligaciones y, por lo que aquí interesa, de la obligación tributaria. El transcurso de un periodo de tiempo determinado y la falta de actividad de la administrativa del acreedor producen ese efecto extintivo*”. A tenor de lo expuesto, dos son los elementos que concurren en el instituto de la prescripción tributaria: la inactividad de las partes y el transcurso del tiempo. Por tanto, será labor de la legislación tributaria la determinación de cuando se produce esa ausencia de actuación y de cómo se debe computar el transcurso del tiempo. Es por lo que, a fin de lograr un cierto grado de sistematización en el estudio de esta figura, es necesario examinar el periodo de tiempo necesario para que prescriba una obligación tributaria, el transcurso del tiempo de la prescripción, la interrupción de la prescripción, y los efectos de la prescripción ganada.

Además, no se puede olvidar que la prescripción en materia tributaria no afecta únicamente a la posición de la Administración tributaria, sino que afecta a dos sujetos contrapuestos: la propia Administración o el contribuyente. Y es precisamente sobre la pérdida de los derechos de este último por prescripción sobre lo que se centrará el estudio jurisprudencial a desarrollar en la segunda parte del presente trabajo.

1. Criterios diferenciadores entre prescripción y caducidad en el ámbito fiscal

Efectuar tal distinción no está exento de dificultades, pues ni siquiera la normativa civil ofrece criterios seguros para trazar con seguridad los límites entre prescripción y caducidad, lo que hace necesario acudir a pronunciamientos doctrinales y

¹⁵ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, 1963, p. 330. Este autor señala “*la seguridad jurídica, en su doble manifestación —certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad— ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz*”.

¹⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*, 18ª ed., Thomson Reuters, Madrid, 2014, p. 185.

jurisprudenciales en torno a esta cuestión. Atendiendo a tales pronunciamientos es posible establecer las siguientes divergencias entre ambas figuras¹⁷:

- En primer lugar, la prescripción afecta a derechos que han nacido con vida ilimitada, y es la falta de su ejercicio en el plazo legal establecido lo que los extingue, mientras que la caducidad recae sobre derechos que han nacido con un plazo previamente determinado, pasado el cual se extinguen. Ello también implica que, los plazos de caducidad, en cuanto prefijados, no admiten suspensión o interrupción, cosa que si ocurre en los plazos de prescripción, lo que obedece al propio fundamento de la prescripción que radica en la ausencia de actuación por el acreedor, de modo que este puede realizar actos que desvirtúen tal fundamento e interrumpan la prescripción.
- Por otro lado, la prescripción afecta a derechos de tipo patrimonial, que por su naturaleza pueden ser indefinidos, mientras que la caducidad atañe a derechos potestativos, dependiendo de la voluntad del acreedor su creación, modificación o extinción¹⁸.
- Por último, como bien señala MERINO JARA¹⁹, la caducidad es un plazo de terminación de los procedimientos tributarios, normalmente fijado en un máximo de seis meses. El plazo de caducidad, a diferencia del de prescripción, no se interrumpe, de forma que, transcurrido tal plazo sin que la Administración haya dictado resolución alguna, su inactividad desplegará distintos efectos en atención a la iniciación de oficio o a instancia de parte del procedimiento.

Si bien la extinción de la obligación tributaria se ha configurado por la vía de la prescripción, la doctrina mayoritaria ha criticado tal calificación, pues, a tenor de los caracteres supra expuestos que definen cada una de estas figuras, parece más acertado entender que se produce un supuesto de caducidad, ya que , tal y como indica SAINZ DE BUJANDA²⁰, la determinación de la deuda tributaria la efectúa la Administración

¹⁷ Cfr. PUIG BRUTAU, J., *Caducidad, prescripción extintiva y usucapión*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 1988, pp. 27 y ss.

¹⁸ Cfr. VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria.....*ob. cit. p. 23.

¹⁹ Cfr. MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), FERNÁNDEZ AMOR, J.A., GARCÍA CALVENTE, Y., GARCÍA LUÍS, T., MANZANO SILVA, E., RUIZ GARIJO, M., SESMA SÁNCHEZ, B., VAQUERA GARCÍA, A., VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 5ª ed., Tecnos, Madrid, 2015, pp. 417-418.

²⁰ SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 6ª ed., Sección de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1988, p 262. En el mismo sentido se

no en base a un derecho, sino a una potestad que por ello mismo no puede prescribir sino caducar. Por otro lado, tal y como indica VEGA HERRERO²¹, la existencia de causas interruptivas hace posible que el plazo de prescripción se prolongue indefinidamente, lo que no ocurre con la caducidad. PEREZ ROYO²², por su parte, afirma que la extinción de la obligación tributaria por el paso del tiempo presenta carácter híbrido entre la prescripción propiamente dicha y la caducidad.

Es por todo ello que es cuestión pacífica para doctrina civilista²³ y tributaria que el derecho de la Administración para liquidar el tributo no encaja con exactitud en los requisitos enumerados para cada una de las figuras, presentando caracteres de ambas, lo que supone que los esquemas elaborados por legislación, jurisprudencia y doctrina civilista no tengan un encaje exacto en el Derecho tributario, requiriendo por tanto, un régimen jurídico propio que se expondrán en el siguiente apartado.

2. Régimen jurídico aplicable a la prescripción de las obligaciones tributarias

La prescripción como medio extintivo de la obligación tributaria aparece reconocida de manera expresa en el artículo 59.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria²⁴ (en adelante, LGT), junto al pago, la compensación, la condonación, así como los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes²⁵.

pronuncia JARACH en: JARRACH, D., *Curso de Derecho Tributario*, 3ª ed., Cima, Buenos Aires, 1980, pp. 196 y 197; y MICHELLI en: MICHELLI, G.A., *Corso di Diritto Tributario*, 6ª ed., Utet, Torino, 1981, p. 295.

²¹ Cfr. VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*.....ob. cit. p. 26.

²² Cfr. PÉREZ ROYO, F., Sobre la prescripción en Derecho tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma, *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, pp. 199-208.

²³ Cfr. DIEZ PICAZO, L., *La extinción de la deuda tributaria*....ob. cit. p. 477; ALBIÑANA, C., *Derecho Financiero y Tributario*, 1ª ed., Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1979, p. 617; FERREIRO LAPATZA, J.J., *La extinción de la obligación tributaria*...ob. cit. p. 1061 y CORTES DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Vol. 1, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985, p. 492.

²⁴ BOE núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003.

²⁵ La insolvencia probada del deudor del artículo 76 de la LGT, si bien se incluye en la Sección cuarta del Capítulo IV de la LGT, dedicada a otras formas de extinción de la deuda tributaria, no puede considerarse en puridad como un medio extintivo, pues, tal y como señala MENÉNDEZ MORENO (en: MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.), ALONSO MURILLO, F., ANIBARRO PÉREZ, S., CORCUERA TORRES, A., PÉREZ DE VEGA, L., VILLARÍN LAGOS, M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra*, 15ª ed., Thomson Reuters, Valladolid, 2014, pp. 243-244), que los créditos que no hayan podido hacerse efectivos en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada se declaren incobrables y se den de baja provisionalmente en cuentas, tal y como señala el artículo 76.1 de la LGT, no impide que, si los obligados que hubieren sido declarados fallidos recuperan la solvencia, se produzca la rehabilitación de los deudores de tales créditos incobrados, pues así se deduce de lo establecido en el artículo 76.2 de la LGT.

De su desarrollo se ocupan los artículos 66 a 70 de la LGT, ambos inclusive, los cuales delimitan el alcance y extensión de esta figura a través de los siguientes ítems: plazos de prescripción (artículo 66), derecho a comprobar e investigar (artículo 66 bis), cómputo de los plazos de prescripción (artículo 67), interrupción de los plazos de prescripción (artículo 68), extensión y efectos de la prescripción (artículo 69) y efectos de la prescripción en relación a las obligaciones formales (artículo 70)²⁶. Es importante señalar que este apartado ha sido reformado de manera relevante recientemente, a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria²⁷, reforma que en este punto supuso, entre otros, la adición del artículo 66.bis a este texto normativo.

La prescripción no está cubierta por el principio constitucional de reserva de ley²⁸ en materia tributaria establecido en los artículos 31.3²⁹ y 133³⁰ de la Constitución Española de 1978³¹ (en adelante, CE). Sin embargo, ello no obsta para que deba ser regulada por vía de ley, pues así lo establece el artículo 8 de la LGT en su apartado f), el cual indica *“Se regularán en todo caso por ley:.....f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.”*, estableciendo de facto una

²⁶ La LGT no regula únicamente el supuesto de prescripción relativo a las obligaciones tributarias, pues se ocupa también de la regulación de la prescripción de las infracciones y sanciones en sus artículos 189 y 190, ambos inclusive.

²⁷ BOE» núm. 227, de 22 de septiembre de 2015.

²⁸ Para una mejor comprensión del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria se recomienda consultar: ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*. 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pp. 138 y ss. El mencionado autor señala *“El principio de legalidad es un principio que opera sobre la producción normativa que, aplicado al Derecho Tributario, se concreta en que la exigencia de que el establecimiento de los tributos se lleve a cabo mediante ley”*. A fin de determinar el alcance de este principio resulta muy ilustrativo lo indicado por CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero....ob. cit. pp. 60 y ss.*, *“La reserva tributaria no significa que todos los elementos de un tributo tengan que estar establecidos y regulados por ley. La distinción tradicional entre reserva absoluta y relativa responde a esta idea. La relativa significa que sólo los elementos esenciales de un tributo deberían ser objeto de regulación legal, más aun, el carácter esencial debería fijarse en relación con la finalidad de la institución que examinamos.....Si nos apoyamos en la finalidad actual y más moderna de los tributos para exigir su regulación por ley, llegaríamos a la misma conclusión: los elementos esenciales son el hecho imponible (el nacimiento de una obligación), la base imponible y el tipo de gravamen (cuantificación) con una cierta flexibilidad en relación a la base....y la determinación del contribuyente (el sujeto concreto que es deudor). Hay que añadir las infracciones y sanciones tributarias como manifestación concreta del Derecho Sancionador siempre cubierto por la reserva en todos sus tipos concretos. Finalmente, la importancia social y económica de una determinada materia justifica la extensión de la reserva a que nos referimos a las exenciones tributarias.”*

²⁹ El mencionado precepto indica: *“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”*

³⁰ El cual señala: *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.”*

³¹ BOE núm. 311 de 29 de Diciembre de 1978.

reserva de ley para esta materia, al margen del mandato constitucional. Sin embargo, esta aparente extralimitación del legislador tributario no es tal, y así lo señala GARCÍA AÑOVEROS³², puesto que las materias objeto de reserva de ley según el artículo 8 de la LGT, “no constituyen un desenvolvimiento de las exigencias del principio fundamental de legalidad tributaria, pues si entre ellas hay algunas que responden al mismo, otras son fruto de la aplicación de principios diversos, tributarios y extratributarios”. Por tanto, en aras de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, se impide a la Administración tributaria la fijación libre de los plazos de prescripción, pues con ello, se estaría permitiendo a la Administración disponer de su crédito o determinar cuándo tales créditos dejan de ser exigibles³³, lo que con toda lógica va en detrimento de la seguridad jurídica del contribuyente.

Por último, es necesario señalar que, además de para las obligaciones tributarias materiales, la LGT prevé en su artículo 70 la prescripción como medio extintivo para las obligaciones tributarias formales –fundamentalmente de carácter contable, registral y mercantil-. El artículo 190 de la LGT, por otro lado, establece la prescripción para las infracciones y sanciones tributarias³⁴.

III. Plazos de prescripción y su cómputo

Como ya se indicó previamente, el instituto jurídico de la prescripción requiere para ser apreciado de la confluencia de dos requisitos: la ausencia de actividad del acreedor y el transcurso de un determinado periodo de tiempo. Por tanto, tal plazo temporal se configura como un elemento esencial de la figura de la prescripción. Dado que la prescripción extintiva presenta en el ámbito fiscal sus propias particularidades, debe ser el ordenamiento tributario el que establezca tales plazos de prescripción y el cómputo de los mismos.

1. Plazo de prescripción de la obligación tributaria

La LGT establece el plazo general de prescripción en su artículo 66, donde señala que el mismo será de cuatro años. Este plazo de prescripción afecta a los

³² Cfr. GARCIA AÑOVEROS, Las Fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964, pp. 327-328.

³³ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*.....ob. cit. p. 54.

³⁴ Si bien no serán objeto de exposición en el presente trabajo por exceder la temática del mismo.

derechos de ambas partes en la relación jurídica tributaria: obligado tributario y Administración tributaria. La LGT sigue un sistema doble y distingue entre la prescripción del derecho a liquidar la deuda y la prescripción de la acción para exigir la deuda ya liquidada³⁵, esto es, separa el derecho a efectuar la liquidación del derecho a exigir el cobro. Considerando ambas variables y los sujetos afectados, el plazo de prescripción de cuatro años afecta a los siguientes derechos:

- Derechos de la Administración tributaria:
 - Derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
 - Derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- Derechos del obligado tributario:
 - Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
 - 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.

Sin embargo, la regla general recogida en el artículo 66 de la LGT de que los derechos y potestades de la Administración prescriben a los cuatro años, tiene cada vez más excepciones. Ello es así porque las recientes reformas legislativas llevadas a cabo en esta materia se han traducido principalmente en que, mientras los derechos de los contribuyentes, por ejemplo, a solicitar devoluciones de ingresos indebidos, efectivamente prescriben a los cuatro años, las Administraciones tributarias y, en particular, la Agencia Estatal de Administración del Estado (en adelante, AEAT), pueden ejercer en un mayor plazo o de forma indefinida sus potestades y derechos. Esta situación se plasma de manera evidente en el recientemente incorporado artículo 66.bis

³⁵ Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*....ob. cit. pp. 185-186. Este autor critica esta duplicidad, señalando “Hay que tener en cuenta que en los casos de autoliquidación, en principio, esta dualidad tiene poco sentido; y que en los supuestos de liquidación administrativa (cualquiera que sea su génesis) este acto ha interrumpido (desde luego) la prescripción del crédito tributario derivado del hecho imponible, comenzando el cómputo del nuevo plazo desde la liquidación de la misma (desde su notificación). La liquidación juega, por tanto, un importante efecto antiprescripción sin necesidad de que sea contemplada como un supuesto de prescripción independiente.”.

de la LGT³⁶, relativo a la comprobación e investigación de bases, gastos y deducciones en ejercicios cuya deuda tributaria ha prescrito. Así, el mencionado precepto determina que la prescripción del derecho a liquidar no afecta ni trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar de la Administración tributaria. Este derecho de comprobación e investigación sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señale, específicamente el límite temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que puedan establecerse en la ley propia de cada tributo. En definitiva, el nuevo artículo 66 bis de la LGT decreta la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a realizar comprobaciones o investigaciones³⁷, conforme al artículo 115 de la LGT, salvo en el caso de la comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, en cuyo caso tal facultad de la Administración prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación³⁸ correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones³⁹.

³⁶ En este precepto se recoge la postura defendida por el Tribunal Supremo (en adelante TS) en varias sentencias, las más recientes de 5 y 26 de febrero de 2015 (RJ 2015\1045 y RJ 2015\1281, respectivamente), en las que concluye que el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar no prescribe, lo que supone que puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos. Según el TS lo que prescribe es el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, pero la facultad de comprobación e investigación no está sometida a plazo alguno de caducidad o prescripción, por tratarse de dos derechos diferentes. Por tanto, la Administración tributaria puede declarar en fraude de ley una operación realizada en un periodo prescrito, si como consecuencia de tal operación se producen efectos en ejercicios no prescritos.

³⁷ Cfr. ORENA DOMÍNGUEZ, A., La comprobación de ejercicios prescritos, *Quincena fiscal*, núm. 22, 2015, pp. 49-85, MARTINEZ GINER, A., *La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la administración tributaria: doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley.....*, ob. cit. pp. 57-115.

³⁸ La primera consecuencia práctica que hay que extraer de esta nueva regulación es que no sólo se debe conservar toda la documentación fiscal y contable correspondiente al periodo de prescripción de diez años para poder hacer frente a una comprobación o investigación, sino también de periodos precedentes si se pretende aplicar una base imponible negativa o una deducción. Por lo tanto, con independencia de otros plazos establecidos, por ejemplo en la normativa mercantil, a efectos fiscales, la obligación de conservar las declaraciones-autoliquidaciones, su base contable y el depósito de las cuentas que la justifican en el Registro Mercantil, se extiende en el tiempo tan lejos como la duración de los beneficios fiscales que se quieran aplicar.

³⁹ En línea con lo aprobado previamente en el artículo 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014) (en adelante, LIS), en el que se establece que el derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente. Para una mejor comprensión de esta cuestión se recomienda consultar: CALVO VERGEZ, J., La

2. Cómputo de los plazos de prescripción

El artículo 1.969 del CC establece 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"*. Del establecimiento de tal *dies a quo* en el cómputo del plazo de prescripción tributaria se ocupa el artículo 67 de la LGT⁴⁰, regulando por separado cada uno de los derechos afectados por la prescripción. El criterio general que emplea este precepto es el de considerar que cada derecho comienza a prescribir desde el momento en que pudo ejercitarse por su titular, si bien para establecer cuando se produce ese momento, habrá que estudiar cada uno de los derechos susceptibles de prescripción por separado.

A. Derechos de la Administración tributaria

a. Derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación

Según el artículo 67 de la LGT, en su párrafo primero, el plazo comienza a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. Tal plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación lo determina la ley propia de cada tributo⁴¹.

comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el impuesto sobre sociedades y la necesaria protección de la seguridad jurídica, *Quincena fiscal*, núm. 17, 2015, pp. 23-63.

⁴⁰ El artículo 67 de la LGT sustituye al artículo 65 de la LGT de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 313 de 31 de diciembre de 1963), siendo el actual precepto mucho más extenso y detallado, a fin de recoger los pronunciamientos jurisprudenciales habidos en torno a esta cuestión. Sin embargo, tal modificación no se ha considerado satisfactoria por parte de la doctrina, y así lo señala, entre otros: FALCÓN Y TELLA, R., *El dies a quo* en la prescripción del derecho a liquidar, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2015, pp. 11-14. Este autor señala *"La inactividad determinante de la prescripción debe predicarse de la autotutela declarativa, y por tanto el cómputo del plazo de prescripción se iniciaba, en la redacción originaria del art. 65 de la Ley General Tributaria de 1963, a partir del nacimiento de la obligación, es decir a partir del devengo....., el cómputo de la prescripción del derecho a liquidar desde el momento del devengo, que ordenaba la Ley General Tributaria de 1963 en su redacción originaria, permitía evitar controversias, dado el razonable grado de seguridad con que, salvo que el hecho imponible conste en un documento privado, suele ser posible la determinación del devengo..... si se desea mantener el dies a quo de la prescripción en el momento de finalizar el plazo para declarar, como hace el proyecto, al menos deberían contemplarse las diversas situaciones en que, o bien no hay declaración, o bien hay distintos plazos, o los plazos pueden prorrogarse o ampliarse."*

⁴¹ A modo de ejemplo de establecimiento de tales plazos en leyes de tributos concretos, el artículo 96.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establece *"Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos."*, delegando en una Orden Ministerial para el establecimiento del plazo en cada ejercicio. En el Impuesto de Sociedades, el artículo 124.1 de la LIS establece *"Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. La*

Una vez finalizados estos plazos, la Administración tributaria puede comprobar si el obligado tributario ha cumplido con sus obligaciones, esto es, si ha presentado la declaración o autoliquidación, si lo ha realizado en plazo y si tal autoliquidación o declaración es correcta. Si el contribuyente no ha presentado la liquidación o, habiéndola presentado, es incorrecta, la Administración tributaria podrá practicar las liquidaciones tributarias que procedan⁴².

Por ello, el *dies a quo* de este derecho a liquidar será al día siguiente de que finalice el periodo en que la declaración o autoliquidación pudo presentarse, pues es a partir de ese momento cuando la Administración tributaria podrá comprobar e investigar el correcto cumplimiento de las obligaciones correspondientes al contribuyente.

Por último, es necesario añadir que, tras la reciente reforma de la LGT efectuada por la Ley 34/2015, se incluye expresamente la previsión de que en los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día del devengo del tributo

b. Derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas

El artículo 67 de la LGT, en su párrafo segundo, determina que este derecho comienza a prescribir desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario. Por tanto, a diferencia del supuesto anterior, para que pueda producirse este supuesto de prescripción es necesario que el resultado de tal autoliquidación o declaración sea una deuda del contribuyente con la Administración tributaria, independientemente de que haya sido liquidada por la administración o autoliquidada por el propio obligado tributario. Sin embargo, que la liquidación sea realizada por uno u otro sujeto no es una cuestión sin importancia, pues el inicio del cómputo del plazo de prescripción va a depender de tal cuestión⁴³.

declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.”, ofreciendo en este caso, un plazo determinado, que se extiende hasta el 25 de julio del año siguiente al ejercicio que se declare.

⁴² Cfr. DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., *Derecho Tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos.*, 4ª ed., CEF, Madrid, 2014, pp. 455-467.

⁴³ Dentro de este derecho a exigir el pago de la deuda tributaria, existen unas reglas específicas para los supuestos en que se exija el pago de la deuda a los responsables tributarios – tanto los responsables solidarios del artículo 42 de la LGT, como los responsables subsidiarios del artículo 43 del

i. Deudas liquidadas por la Administración tributaria

En los supuestos en que sea la propia Administración la que efectúa la liquidación, una vez que la misma es notificada al sujeto pasivo, éste debe efectuar el pago en el periodo voluntario que establece el artículo 62.2 de la LGT⁴⁴. Es al día siguiente de finalizar ese periodo voluntario cuando se inicia el cómputo del plazo de 4 años de prescripción, ya que es a partir de ese momento cuando comienza el periodo ejecutivo y la Administración puede exigir el pago de la deuda mediante el procedimiento administrativo de apremio, tal y como señalan el artículo 161, puntos 1 y 3, de la LGT⁴⁵.

No obstante, hay que tener en cuenta que en los supuestos en los que, aun estando la deuda en periodo ejecutivo, la misma está suspendida por la concurrencia de alguno de los supuestos de los artículos 224 y 233 de la LGT⁴⁶ –fundamentalmente por la presentación de recurso de reposición o reclamación económico administrativa-, no comenzará a computar el plazo de prescripción ya que precisamente por la suspensión⁴⁷ la Administración tributaria no puede exigir el pago de la deuda por el procedimiento de apremio. Una vez que se levante la

mismo cuerpo legal- regulado en los artículos 174 y ss. de la LGT, si bien no se expondrán en el presente trabajo por no ser el objeto del mismo. r

⁴⁴ El mencionado precepto señala: “*En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos: a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*”

⁴⁵ Los cuales, respectivamente, indican, “*1. El período ejecutivo se inicia: a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley. b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.....3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.*”

⁴⁶ El artículo 224.1 de la LGT establece “*La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente*”. El artículo 233.1 de la LGT por su parte señala, “*La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.*”

⁴⁷ Cfr. DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., *Derecho Tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos*,...ob. cit. p. 458.

suspensión de la ejecución del acto, y la Administración pueda exigir el pago, se comenzará a computar el plazo de prescripción.

ii. *Deudas autoliquidadas por el obligado tributario*

En los caso de autoliquidaciones presentadas por el contribuyente, la solución varía en función de si la Administración conoce o no el importe de la prestación⁴⁸.

- Si lo conoce, porque se presenta la liquidación sin practicar el ingreso, o porque la deuda esta liquidada con anterioridad⁴⁹, el tratamiento es similar a los supuestos en que hay una liquidación realizada por la Administración, se inicia la vía de apremio y con ella el plazo de prescripción.
- Si no lo conoce⁵⁰, como coinciden el periodo voluntario de ingreso de la deuda y el plazo de declaración, el plazo de prescripción para efectuar la liquidación y para exigir el pago comenzarán de manera simultánea, al día siguiente de la finalización de tal periodo voluntario, solapándose en el tiempo ambos derechos de la Administración.

B. Derechos del obligado tributario

- a. Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías

Este derecho, tiene como finalidad la obtención del reconocimiento a favor del obligado tributario de la existencia de una magnitud que la Administración tributaria ha de reintegrarle, bien en concepto de devolución de la normativa del tributo, bien como

⁴⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ª ed., Tecnos, Madrid, 2014, pp. 519 y ss.

⁴⁹ Tal y como ocurre en el segundo plazo de ingreso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵⁰ Por ejemplo, porque el sujeto pasivo no presento declaración en los supuestos en que está obligado a ello.

devolución de ingreso indebido, o bien un devolución de los costes de las garantías.

El artículo 67 de la LGT, en su párrafo tercero, regula por separado el inicio del cómputo del plazo de prescripción para cada uno de los supuestos reseñados.

i. Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo

Tal derecho de los contribuyentes aparece reconocido como obligación para la Administración tributaria en el artículo 31 de la LGT⁵¹ y como derecho para el obligado tributario en el artículo 34.1 letra b) de la LGT⁵². El plazo comenzará a computarse en dos momentos distintos en función del supuesto de que se trate: desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo, o en su defecto, desde el día siguiente en que la devolución pudo solicitarse.

- *Inicio del cómputo desde el día siguiente a la finalización del plazo para solicitar la devolución derivada de la normativa de cada tributo.* Este supuesto se refiere a aquellos tributos que se exigen mediante autoliquidación, de manera que la solicitud de la devolución por el obligado tributario se realiza por medio de la presentación de la correspondiente autoliquidación con resultado a devolver, o a través de una comunicación de datos en los supuestos en que así se permita⁵³.

⁵¹ El mencionado precepto señala: “1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. 2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.”

⁵² Este artículo indica: “Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:... Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.”

⁵³ Esta posibilidad se permite en el IRPF para los contribuyentes que no tengan la obligación legal de presentar la autoliquidación.

- *Inicio del cómputo desde el día siguiente a aquel en que la devolución pudo solicitarse.* Se prevé para los supuestos en que no hay un plazo determinado legalmente, esto es, para aquellos casos en los que a través de una resolución administrativa o judicial se reconoce el derecho del contribuyente a obtener la devolución de lo ingresado⁵⁴. En este caso el plazo se computará desde el día siguiente en que la sentencia o resolución hubiera alcanzado firmeza⁵⁵.

ii. Derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos

El ingreso indebido es aquel que nunca debió ser satisfecho por el obligado tributario, por no ser procedente conforme a las normas reguladoras del tributo⁵⁶, de modo que da derecho al obligado tributario a solicitar su devolución⁵⁷.

El inicio del cómputo en estos supuestos se producirá bien desde el día siguiente a aquel en que el contribuyente efectuó el ingreso indebido, o bien desde el día siguiente en que finalizó el plazo para efectuar la autoliquidación, a lo que hay que añadir el supuesto de que el contribuyente haya pagado tributos incompatibles:

- El plazo de prescripción para iniciar el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, regulado en el artículo 221 de la LGT, se computará, con carácter general, desde el día siguiente al momento en que se realizó el ingreso indebido. Los supuestos típicos en que se da tal situación, tal y como señala el propio

⁵⁴ Un supuesto en que puede aplicarse esta regla es la devolución reconocida en el artículo 57.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por la que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE núm. 251 de 20 de octubre de 1993), desarrollado en el artículo 95 del reglamento de dicho Impuesto. El citado artículo 57.1 señala “*Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.*”

⁵⁵ Véase en este sentido la STS de 19 de marzo de 2014 (RJ 2014\1740).

⁵⁶ Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, 1ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 347 y ss.

⁵⁷ A diferencia de los ingresos realizados debidamente pero con derecho a devolución, que es aquel que efectivamente debió satisfacerse conforme a la normativa del tributo de que se trate, sin perjuicio de que se haya generado un derecho a la devolución de ingresos, por ejemplo porque la cuantía del tributo soportado sea superior a la cuantía del tributo repercutido.

artículo 221 de la LGT, son aquellos en los que el ingreso efectuado es superior al importe liquidado o autoliquidado, se hayan ingresado deudas tributarias prescritas, o la deuda tributaria se pague dos veces.

- En los supuestos en que el ingreso indebido se realizó antes de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, el plazo de prescripción se inicia desde el día siguiente a la finalización del plazo. Si el contribuyente, con posterioridad a la presentación de la autoliquidación y la realización del pago, entiende que dicha autoliquidación perjudica sus intereses por haber ingresado un importe superior al que le corresponde, deberá instar la rectificación de la autoliquidación según el procedimiento previsto en el artículo 120.3, párrafos 1º y 3º de la LGT⁵⁸. El plazo para instar tal rectificación y solicitar la devolución del ingreso indebido comenzará a contarse, por tanto, desde la finalización del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación⁵⁹.
- Una modalidad de devolución de ingresos indebidos es aquella en la que se han pagado dos tributos incompatibles. En este caso, el plazo para solicitar la devolución del ingreso indebido comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir el tributo procedente⁶⁰. De la regulación de

⁵⁸ Los cuales señalan “Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.....Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.”.

⁵⁹ A modo de ejemplo, el supuesto en que un obligado tributario presenta su autoliquidación del IRPF de 2014, cuyo plazo de presentación reglamentaria finalizaba el 30 de junio de 2015, el 30 de mayo de 2015, ingresando 2.000 euros de cuota diferencial el 10 de junio de 2015. Con posterioridad, se da cuenta de que podía haber aplicado una deducción que le hubiera supuesto un menor ingreso de 500 euros. Por tanto, el plazo para instar la rectificación comenzará a contar e 1 de julio de 2015, produciéndose la prescripción de dicho derecho el 1 de julio de 2019.

⁶⁰ En este punto resulta interesante recoger lo que señala: MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*.....ob. cit. p. 524, “Este supuesto, que claramente está pensado para los casos en que se planteen conflictos de aplicación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante, ITP), tropieza con el obstáculo de que ambos tributos se encuentran gestionados por Administraciones tributarias diferentes cuyas decisiones no son respectivamente vinculantes, más allá de la intervención de los órganos de coordinación (en ningún caso ejecutivos) a que aluden los artículos 65 y 66 de la Ley 22/2009, de 19 de diciembre, que regula el

tal procedimiento a seguir en los casos de tributos incompatibles se ocupa el artículo 42.1⁶¹ del Real Decreto 939/2005, de 29 de

sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común (Consejo superior y los Consejos territoriales para la dirección y coordinación de la gestión tributaria).” En el mismo sentido, resulta muy ilustrativa la opinión de HERNÁNDEZ VERGARA, A., HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS J.M., *Cómputo de los plazos de prescripción de la deuda tributaria*, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Aranzadi, Madrid, 2008, pp. 325 y ss. Estos autores señalan “*Un caso singular es el relativo a los ingresos indebidos provocados por los tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí. Como dijimos al comentar el artículo 62 de la Ley, el paradigma de este supuesto es el pago de IVA en vez de ITP o viceversa, dada la fina frontera que hay en ciertos casos entre el hecho imponible de uno y otro tributo. La solución a estos casos está regulada en el citado artículo 62, el cual establece la suspensión del ingreso de la deuda, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto incompatible con la exigida y, además, en este último caso, que el sujeto pasivo no tiene derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. La tramitación subsiguiente a la suspensión se contiene en el artículo 42 RGR/2005, conforme al cual, en esencia, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente, firme su liquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso efectuado por el tributo improcedente, la Administración que hubiera liquidado éste deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda, sin que tal extinción impida la regularización de la situación tributaria del obligado que repercutió el tributo que, en su caso, corresponda.*”

⁶¹ El procedimiento establecido en dicho artículo es el siguiente: “1. En los supuestos previstos en el artículo 62.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente, se actuará como se indica a continuación: a) Si el tributo procedente fuese el liquidado en primer lugar, se anulará la segunda liquidación efectuada, procediendo a la devolución de las cantidades que, en su caso, se hubiesen ingresado respecto de esta última. b) Si el tributo procedente fuese el liquidado en segundo lugar, se procederá según los casos: 1.º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar sea firme por no haber sido recurrida en plazo, procederá la extinción de la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos que se reconozca en relación con la liquidación efectuada en primer lugar que resulta improcedente, una vez que dicho acuerdo de devolución sea firme. En este caso, la Administración competente en relación con el tributo procedente declarará dicha extinción en los términos del apartado 2. No obstante, la extinción no se producirá en los siguientes casos: - Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el obligado al pago que soportó la repercusión del tributo indebidamente repercutido tenga derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente. - Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el sujeto pasivo del tributo repercutido haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas correspondientes a la operación, de acuerdo con la normativa propia de ese tributo. 2. Cuando la liquidación practicada en segundo lugar haya sido recurrida, se esperará a que la resolución sea firme en todas las instancias. Adquirida dicha firmeza, se procederá según se indica a continuación en función del caso de que se trate: - En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare improcedente el tributo liquidado, se considerará procedente la tributación inicial, debiendo efectuarse la devolución de las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada por la citada resolución administrativa o judicial. - En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare la procedencia del tributo pero anule la liquidación, se girará una nueva y, una vez firme esta, se procederá conforme a lo previsto en el párrafo 1.º anterior y se declarará la extinción de la deuda. Cuando no sea posible practicar nueva liquidación por tal concepto, se procederá a devolver las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada. - En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare procedente la tributación y la liquidación correspondiente, procederá la extinción de la deuda en la forma y con los requisitos previstos en el párrafo 1º anterior.”

julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación⁶².

iii. *Derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías*

El artículo 33 de la LGT⁶³ reconoce el derecho del obligado tributario a solicitar el reembolso del coste de las garantías aportadas en los supuestos de suspensión, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, siempre que el acto o deuda garantizada sea declarado improcedente por resolución administrativa o sentencia firme. Tal sentencia o resolución será firme desde el momento en que finalice el plazo para su impugnación, si ésta no se ha producido. Es a partir del día siguiente a aquel en que la sentencia o resolución adquiera firmeza cuando comienza a computar el plazo de prescripción de cuatro años para el obligado tributario.

b. *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*

A diferencia del derecho a solicitar las devoluciones supra expuesto, este derecho del obligado tributario hace referencia a la obtención por parte del mismo del importe previamente reconocido. Por ello, este derecho presupone la existencia del anterior, pues tiende a cobrar de la Administración tributaria un determinado importe a favor del contribuyente⁶⁴. Al igual que en caso del derecho a solicitar la devolución, la LGT regula por separado el inicio del cómputo del plazo

⁶² BOE núm. 210 de 2 de septiembre de 2005.

⁶³ El mencionado precepto señala “1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías. Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías. 2. Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago. 3. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

⁶⁴ Cfr. HERNÁNDEZ VERGARA, A., HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS J.M., Cómputo de los plazos de prescripción de la deuda tributaria, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*.....ob. cit. p. 388.

de prescripción en cada tipo de devolución o reembolso: derivadas de la normativa de cada tributo, de ingresos indebidos o reembolso del coste de las garantías.

i. Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo

En este caso hay que distinguir los supuestos en los que el obligado tributario presentó la correspondiente declaración o autoliquidación, con resultado a devolver, dentro del plazo marcado por la norma reguladora del tributo que se trate, o fuera de tal plazo, esto es , de manera extemporánea.

- Autoliquidaciones presentadas en el plazo reglamentario fijado por la norma propia de cada tributo: en este caso el plazo de prescripción comienza a computar desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo por parte de la Hacienda Pública. Conforme al artículo 31 de la LGT, tales devoluciones deben efectuarse en el plazo que indique la norma propia de cada tributo, con el límite de seis meses desde la finalización del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación en periodo voluntario, o la comunicación de datos, tal y como señalan los artículos 125.2 y 126.2 de la LGT. En los casos en que el contribuyente presente solicitud de devolución, el plazo comenzará a contar desde su presentación.
- Autoliquidaciones presentadas después del plazo reglamentario que fije la norma del tributo: en tales supuestos de presentación extemporánea, el plazo de seis meses –salvo que la normativa del tributo establezca otro- se comenzará a computar a partir de la presentación de la liquidación. Por tanto, el computo del plazo de prescripción para la obtención de la devolución se iniciará al día siguiente del transcurso de dicho periodo de seis meses o el que la ley del tributo determine.

No obstante, hay que tener en cuenta que este procedimiento únicamente funciona de este modo en aquellos casos en los que la AEAT no ha notificado previamente a la presentación el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o un procedimiento inspector, pues de haber sido ya notificado el obligado tributario, el plazo a tener en cuenta se iniciará una vez notificada la liquidación efectuada por la Administración, tal y como señala el artículo 87.5⁶⁵ del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos⁶⁶.

ii. Derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos

En estos supuestos el plazo se inicia desde el día siguiente a la notificación de la resolución administrativa o sentencia firme en que se reconozca el derecho del obligado tributario a percibir la devolución.

Cuando estos ingresos se deriven de una autoliquidación presentada por el contribuyente, este derecho se reconocerá dentro del procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones del artículo 120.3 de la LGT.

⁶⁵ En este sentido, el artículo 87.5 del Real Decreto 1065/2007 señala “*Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.*”

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.”

⁶⁶ BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

iii. *Derecho a obtener el reembolso del coste de las garantías*

En estos casos el plazo comienza a computar desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo en que se reconozca el derecho al reembolso del coste de las garantías, resolución que, tal y como se indicó previamente, se dictará según el procedimiento establecido en el artículo 33 de la LGT.

IV. Interrupción de los plazos de prescripción

Según FERNÁNDEZ JUNQUERA⁶⁷, “*la prescripción se diferencia de la caducidad en que sus plazos se pueden interrumpir teniendo de comenzar de nuevo su cómputo*”. Es por ello que en esta materia resulta de una importancia esencial la delimitación de los actos que interrumpen la prescripción, pues tales actos, además, suponen el inicio de un nuevo plazo.

En el ámbito iusprivatista, el artículo 1.973 del CC establece que “*la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor*”. Siguiendo este esquema trazado por el Derecho común⁶⁸, la LGT, en su artículo 68, regula sistemáticamente las causas por las que puede ser interrumpido el cómputo del plazo de prescripción, si bien, tal y como señala MARTÍN QUERALT⁶⁹, tal sistematización es algo reiterativa. Es por ello que, a fin de facilitar la comprensión de tales supuestos, sea conveniente sintetizarlos en dos grupos:

- iv. Supuestos en los que la prescripción corre a favor del obligado tributario – por tanto, en contra de la Administración tributaria-.
- v. Supuestos en los que la prescripción corre a favor de la Administración tributaria –por tanto, en contra del obligado tributario-.

Con carácter previo al análisis del régimen jurídico previsto en la LGT para la interrupción de la prescripción es necesario establecer que requisitos deben cumplir los actos para que puedan calificarse como interruptivos. La sentencia fundamental en este

⁶⁷ Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, 1ª ed., Aranzadi, 2001, pp. 49 y ss.

⁶⁸ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero. Tomo I. Volumen III....ob. cit.* pp. 840-841.

⁶⁹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario....ob. cit.* p. 526.

punto data del año 1975, -STS de 17 de enero de 1975⁷⁰-, y según la misma, para determinar si un acto es o no interruptivo es necesario analizar la naturaleza funcional del acto en cuestión⁷¹, que determinaría su inserción en un determinado procedimiento tributario, de forma que sólo detendrá la prescripción si su finalidad formalmente se correspondiera con la del procedimiento de que se trate⁷². Esta jurisprudencia ha sido reproducida en sentencias más recientes, como las de 17 de marzo⁷³, 28 de abril⁷⁴ y 23 de junio de 2008⁷⁵, o 13 de enero de 2011⁷⁶, en las cuales el Alto Tribunal establece que *“sólo son capaces de interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco del impuesto que se trate”*. Esto supone que las actuaciones que interrumpen la prescripción, efectivamente han de ir dirigidas a un ejercicio efectivo de la facultad o del derecho afectado por la prescripción, no a la mera interrupción de ésta, lo que excluye todos aquellos actos realizados con el único fin de generar la dilación o extensión artificial del plazo de prescripción⁷⁷.

Además de las causas interruptivas reguladas en la LGT, el artículo 68.8 del mismo cuerpo legal ofrece una serie de reglas comunes en esta materia, aplicables independientemente de quien sea el sujeto favorecido por la prescripción:

1. La interrupción del plazo de prescripción para un obligado tributario, extiende sus efectos a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

⁷⁰ RJ 1975\60.

⁷¹ Cfr. JUAN LOZANO, A.M., *La interrupción de la prescripción tributaria*, 1ª ed., Tecnos, Madrid, 1993, pp. 21 y ss.

⁷² En torno a esta sentencia ESCRIBANO estructuró lo que denominó *principios de unidicidad e independencia del procedimiento*, en la siguiente obra: ESCRIBANO LÓPEZ, F., *Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos.*, *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, pp.183-198. Según este autor, cada procedimiento sigue una línea independiente en su regulación sin posibilidad de interferencia con hechos que las partes implicadas en el mismo puedan tener en otro procedimiento, y esto incluso en los casos en los que las acciones que se pretendan ejercer tengan su origen en el procedimiento anterior.

⁷³ RJ 2008\2330.

⁷⁴ RJ 2008\4973.

⁷⁵ RJ 2008\6492.

⁷⁶ RJ 2011\1087.

⁷⁷ Cfr. CHAMORRO Y ZARZA, J.A., *Derecho Tributario. Parte General.*, 1ª ed., Ratio Legis, Salamanca, 2014, pp. 320-322.

2. Si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.
3. Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.
4. Las distintas modalidades de prescripción son independientes entre sí, de modo que la interrupción del cómputo en una de ellas no afecta al cómputo del plazo de la otra⁷⁸.

Por último, con carácter previo al estudio de los supuestos específicos expuestos, es necesario hacer referencia al artículo 68.9 de la LGT, el cual fue introducido tras la reforma llevada a cabo por la mencionada Ley 34/2015. En este nuevo precepto se regula el régimen de prescripción de obligaciones tributarias conexas, definidas por el propio artículo 68.9 *in fine* como “*aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto*”. Para estos casos, la interrupción de la prescripción producida respecto de un tributo determina la interrupción de los plazos de prescripción de aquellas otras obligaciones tributarias que se vieran condicionadas por la regularización del tributo principal. Este supuesto especial de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas es aplicable a aquellos casos en los que la interrupción se produzca a partir de la entrada en vigor de la antedicha reforma, esto es, a partir del 12 de octubre de 2015.

1. Interrupción de la prescripción que corre a favor del obligado tributario

De la interrupción de la prescripción en contra de la administración tributaria se ocupan los artículos 68.1 y 2 de la LGT⁷⁹, los cuales, en sus apartados a), b) y c),

⁷⁸En este sentido se recomienda consultar las SSTS de 6 de octubre de 2010 (RJ 2007\7003) y 27 de enero y 30 de marzo de 2011 (RJ 2011\507 y 2011\3399 respectivamente). En contra de esta postura del Alto Tribunal, las SSTS de 9 de junio y 14 de julio de 2011 (RJ 2011\5186 y 2011\6488) que entendieron que una solicitud de devolución de ingresos indebidos interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo.

⁷⁹ El artículo 68.1 de la LGT se refiere al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 66, párrafo a) de la LGT), mientras que el artículo 68.2 de la LGT se refiere al derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias

establecen los distintos actos que interrumpen la prescripción, que son los que a continuación se expondrán.

A. Interrupción de la prescripción por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario

Se trata de acciones llevadas a cabo por la Administración tributaria tendentes a ejercer las potestades administrativas susceptibles de prescripción, esto es, la liquidación, recaudación o exigencia de cumplimiento de obligaciones formales, así como las potestades sancionadoras. No obstante, y siguiendo lo indicado por MARTÍN QUERALT⁸⁰, es necesario realizar ciertas precisiones en torno a esta cuestión:

1. En primer lugar, es necesario que la notificación se realice en el modo, tiempo y forma procedente, y, en todo caso, antes de la finalización del periodo de prescripción, pues la notificación posterior carece, con toda lógica, de eficacia interruptiva⁸¹. Para considerar que la notificación se realiza “con conocimiento formal del obligado tributario”, tal y como señala el mencionado artículo 68.1 a) de la LGT es necesario que la notificación se haya efectuado con el contenido y los términos que detalla el artículo 109 de la LGT, el cual remite a las normas para la notificación de actos administrativos, si bien con ciertas especialidades establecidas en los artículos 110 y siguientes de la LGT. El cumplimiento de estos requisitos excluye a las notificaciones realizadas por medio de edictos, ya que, tal y como señala MENÉNDEZ HERNÁNDEZ⁸², en este tipo de notificaciones no se puede probar con certidumbre el conocimiento real por parte del obligado tributario.

liquidadas y autoliquidadas (artículo 66, párrafo b) de la LGT). Sin embargo, dado que las causas de interrupción ofrecidas por la LGT en ambos preceptos son similares, se expondrán de manera conjunta.

⁸⁰ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*.....ob. cit. p. 527.

⁸¹ Se recomienda consultar las SSTS de 28 de junio (dos) y 20 de octubre de 2010 (RJ 2010\5915 2010\5916 y 2010\7407) y 10 de marzo y 20 de abril de 2011 (RJ 2011\2056 y 2011\3654).

⁸² Cfr. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *La prescripción en Derecho tributario*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 1998, pp. 89-92. Este autor señala en relación a la ineficacia de las notificaciones edictales “*Las comunicaciones que se efectúan a través de tablones de anuncios o de su inserción en Boletines Oficiales podrán acreditar un conocimiento virtual o presunto, pero nunca podrán demostrar que los interesados llegaron a conocer realmente el contenido del escrito. De aquí puede fácilmente deducirse que tales comunicaciones no son aptas para interrumpir la prescripción aunque (por imposición reglamentaria) puedan ser idóneas para desencadenar la vía de apremio, lo que no deja de ser paradójico*”

2. Por otro lado, es necesario precisar que únicamente interrumpirán el plazo de prescripción aquellos actos que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación, exigencia de deberes formales o imposición de sanciones⁸³, según los casos⁸⁴.

En los procedimientos de gestión, comprobación limitada o inspección, que se interrumpan por un plazo superior a seis meses por causas no imputables al obligado tributario suponen que quede sin efectos la interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación⁸⁵. Si las actuaciones se reanudan, es en el momento de tal reanudación cuando se produce la interrupción de la prescripción.

B. Interrupción por reclamaciones o recursos de cualquier clase

En principio, todo el tiempo que dure la interrupción a consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación es computable a efectos de interrupción, por tanto, el plazo de prescripción se inicia nuevamente tras la finalización del procedimiento. Sin embargo, esta regla únicamente es aplicable en los supuestos de

⁸³ Cfr. CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho financiero y tributario*, 15ª ed., Aranzadi, Madrid, 2015, p. 483. En relación a las acciones administrativas que interrumpen la prescripción este autor señala, “no basta con cualquier acción administrativa para interrumpir la prescripción. Se ha de interrumpir con un acto en el que quede plasmado el propósito de la Administración tributaria de liquidar la deuda en cuestión o de recaudarla. En este sentido, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 369) ha sentado que: «Es constante jurisprudencia de la Sala –de la que son muestras SSTs de 8 de febrero de 2002 (RJ 2002, 2242), 14 de diciembre de 1993 (RJ 1993, 9326), 29 de junio de 2002 (RJ 2002, 6083), 13 de febrero de 2007 (RJ 2007, 535) y 2 de junio de 2008 (RJ 2008, 5468)–, que 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; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata. Se trata de marginar las llamadas «diligencias argucia» con base en una idea esencial consistente en conceptualizar solo como «acción administrativa» atendible aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que, en cuanto a la interrupción de la prescripción, exige la presencia de actuaciones administrativas que tienden realmente a la regularización tributaria.»

⁸⁴ En torno a los actos de la Administración tributaria con eficacia interruptiva, y el alcance de los mismos, resulta destacable el cambio de criterio habido en relación a los procedimientos de comprobación parcial. La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), de 26 de marzo de 2009 (JT 2009\752), establecía que comunicación de inicio de actuaciones de comprobación de carácter parcial sólo interrumpe la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción para imponer sanciones respecto de los conceptos objeto de comprobación parcial. Este criterio se modificó en las resoluciones del TEAC de 23 de julio de 2009 (JT 2009\1217), en consonancia con lo establecido por el TS en sentencia de 6 de noviembre de 2008 (RJ 2009\339), por entender que las actuaciones realizadas por la inspección en el ámbito de una comprobación parcial, que se plasma en una acta previa, interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cualesquiera elementos del hecho imponible por el mismo impuesto y ejercicio del contribuyente.

⁸⁵ Cfr. AA.VV. *Memento Práctico. Fiscal.*, 1ª ed., Francis Lefebvre, Madrid, 2015, pp. 1836-1837.

procesos judiciales, pues en el caso de recursos o reclamaciones administrativas, si el procedimiento finaliza mediante una resolución presunta,-por ejemplo en las reclamaciones económico administrativas cuando no se ha dictado resolución expresa al año de interponerse o de recurrirse en alzada-, contra la cual el sujeto no actúa, el plazo de prescripción no se computa desde esa resolución presunta, sino que el mismo se iniciara retrotrayéndose a la última actuación llevada a cabo en el procedimiento revisor⁸⁶.

Por otro lado, cuando se habla de reclamaciones o recursos, en un primer momento parece aludir a actuaciones llevadas a cabo por el sujeto pasivo, por tanto, el supuesto enunciado supondría la interrupción del plazo de prescripción, la cual en este caso juega a favor del obligado tributario, por actos del propio contribuyente. Sin embargo, este precepto no se refiere únicamente a esos actos, pues también engloba todos aquellos recursos y reclamaciones que pueden ser interpuestos por la Administración tributaria, además de poder ejercer su potestad de revisión de oficio. Este motivo interruptivo conecta y se justifica en el principio de seguridad jurídica, fundamento del instituto de la prescripción tal y como ya se ha señalado, pues la interposición de cualquier recurso o reclamación por alguna de las partes rompe el silencio de la relación tributaria al abrir una controversia sobre ella.

C. Interrupción por cualquier actuación fehaciente del sujeto conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria

La presentación de una declaración o autoliquidación extemporánea a través del procedimiento establecido en el artículo 122 de la LGT interrumpe la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria. El propio artículo 122, en su apartado primero, alude a que tales autoliquidaciones sólo podrán presentarse mientras no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación⁸⁷.

⁸⁶ En relación a esta cuestión señala MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*..... ob. cit. p. 528. *“la resolución presunta no es más que una fictio legis a la que no se le puede dar eficacia interruptiva, puesto que otra cosa supondría privilegiar a la Administración, uno de cuyos órganos ha incumplido el deber de resolver a tiempo las controversias que se le planteen”*.

⁸⁷ En concreto, el mencionado precepto señala *“Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.”*

2. Interrupción de la prescripción que corre a favor de la Administración Tributaria

Los motivos de interrupción de la prescripción en este supuesto los recogen los artículos 68.3 y 68.4 de la LGT, los cuales hacen referencia respectivamente a los derechos reconocidos en los artículos 66 párrafo c)⁸⁸ y 66 párrafo d)⁸⁹ de la LGT. Dado que el presente trabajo se estudiará la jurisprudencia del TS relativa a la prescripción de tales derechos de los obligados tributarios, se expondrá detalladamente el contenido de los preceptos antes reseñados a fin de determinar qué actos interrumpen la prescripción de cada tipo de derecho.

A. 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

- a. Interrupción de la prescripción por cualquier acto fehaciente del obligado tributario a través del cual pretenda la devolución, el reembolso o rectificación de la declaración

Cuando no se hubiera presentado una autoliquidación anterior será causa de interrupción la presentación extemporánea con solicitud de devolución. En los casos en que sí se hubiera presentado una autoliquidación previa, para el mismo tributo y periodo, la posterior presentación de una autoliquidación extemporánea con solicitud de devolución se tratará como una solicitud de rectificación de la autoliquidación previamente presentada, y también interrumpirá la prescripción⁹⁰.

La presentación de solicitud de devolución del coste de las garantías o de ingresos indebidos interrumpirá igualmente la prescripción de estos derechos.

⁸⁸ Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

⁸⁹ Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

⁹⁰ Un supuesto particular de este tipo de interrupción es el que recoge el artículo 57 del TRLITPAJD, que indica “*Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.*”.

- b. Interrupción por interposición, tramitación o resolución de recursos de cualquier clase

La interposición de un recurso o reclamación por el obligado tributario contra un acto administrativo interrumpe la prescripción del derecho a solicitar una determinada devolución, pues tal interposición implica la solicitud de revisión de dicho acto. Esa revisión, administrativa o judicial, puede finalizar con un acto administrativo o una resolución judicial que implique la devolución de los ingresos efectuados por el contribuyente, por tener estos la consideración de ingresos indebidos para la Hacienda Pública.

También se interrumpe el derecho a solicitar la devolución cuando el obligado tributario presenta un recurso o reclamación contra la resolución expresa o presunta de su solicitud de rectificación de la autoliquidación.

El Tribunal Supremo ha reconocido en sentencia de 9 de mayo de 2013⁹¹, que la presentación extemporánea de un recurso o reclamación administrativo o judicial interrumpe el plazo de prescripción, al margen de que no produzca efectos procedimentales precisamente por su presentación fuera de plazo. El Alto Tribunal argumenta que tal presentación pone de manifiesto fehacientemente la voluntad del sujeto de no dejar en silencio ni inactivo su derecho a la devolución.

B. 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

Este derecho, tal y como ya se ha señalado, refleja el segundo estadio de los derechos del contribuyente, pues una vez reconocida la devolución a favor del obligado tributario, surge el derecho a obtenerla. La interrupción en este caso se produce por las causas señaladas en el artículo 68.4 de la LGT. Son las siguientes:

⁹¹ RJ 2013\3878.

- a. Interrupción por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso

Se refiere a cualquier actuación de la Administración, por tanto, tal y como señala DIEZ-OCHOA AZAGRA⁹², es suficiente con una mera comunicación en que se inste al obligado tributario para que comunique el modo en que desea que se le practique la devolución.

- b. Interrupción por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso

El supuesto planteado en este caso es similar al recogido en el artículo 68.3 a) de la LGT, previamente expuesto, pero el referido precepto versaba sobre la interrupción del derecho a la solicitud de la devolución y el presente artículo 68.4. b), plantea la interrupción en un momento posterior, en el derecho a obtener la devolución.

Por tanto, las actuaciones contempladas dentro de esta categoría como interruptoras del plazo de prescripción son las solicitudes del obligado tributario para que se le abone una determinada devolución, como por ejemplo la devolución de ingresos indebidos reconocidos por resolución administrativa o judicial o la solicitud de devoluciones derivadas de la normativa de un tributo⁹³.

- c. Interrupción por interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase

Este supuesto de interrupción se refiere a aquellos casos en los que, a consecuencia de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, la Administración reconoce un derecho a la devolución al obligado tributario. La interposición de un recurso o reclamación contra esa liquidación -por ejemplo, por considerar el obligado tributario que la devolución que le corresponde es mayor- también interrumpirá el plazo de prescripción.

⁹² Cfr. DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., *Derecho Tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos*.....ob. cit. p. 473.

⁹³ Es importante reseñar lo que indica a este respecto MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*.....ob. cit. p. 529, que señalan, “Puede consistir, por tanto, no sólo en cualquiera de las actuaciones previstas en los distintos procedimientos tendentes a la revisión de los actos administrativos o a la propia devolución, sino que es suficiente la mera petición efectuada por el obligado, con independencia de los cauces o efectos procedimentales o procesales que pudieran derivarse de ella. Así, las dilaciones debidas por el planteamiento de cuestiones de competencia de las diversas salas de un Tribunal Económico Administrativo interrumpen la prescripción. [STS de 10 de mayo de 2013(RJ 2013\3883)].”

En la devolución de ingresos indebidos, el plazo de prescripción se inicia desde que se notifique el acuerdo que reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos, tal y como se ha señalado previamente, y tales acuerdos son susceptibles de recurso de reposición, de reclamación económico-administrativa, así como de ulteriores recursos en sede judicial. Todos ellos también interrumpirán la prescripción.

3. Efectos interruptivos de la caducidad de los procedimientos tributarios

Si bien la caducidad no se contempla en la normativa tributaria como un medio para la extinción de las obligaciones tributarias⁹⁴, su importancia radica en su relación con la interrupción de la prescripción, concretamente en la determinación de si un procedimiento caducado interrumpe o no la prescripción. En relación al fundamento y el efecto de la caducidad en el ámbito tributario CALVO ORTEGA⁹⁵ señala que *“Parece claro que la caducidad del procedimiento se apoya en el principio de seguridad jurídica, e incluso, en el más específico de eficacia administrativa que son de aplicación general (también en la actividad tributaria). De cualquier manera resulta obligado admitir la caducidad del procedimiento a la vista de los principios constitucionales citados sin que las peculiaridades de los procedimientos tributarios permitan excepción alguna. El procedimiento caducado, por lo que aquí interesa, no interrumpe la prescripción”*.

Respecto a la caducidad en los procedimientos tributarios el artículo 104. 5 de la LGT señala en su párrafo primero que *“producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones”*. El párrafo segundo añade que la caducidad *“no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos de lo prevenido en el*

⁹⁴ La única referencia a la caducidad en la LGT en sede de extinción de obligaciones tributaria es la realizada en relación con la acción administrativa para negar su admisión.

⁹⁵ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*.....ob. cit. p. 189.

apartado 1 del art. 27 de esta Ley”. Por tanto, es claro según este precepto que los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción⁹⁶.

4. Efectos de la interrupción de la prescripción: reanudación del cómputo de la prescripción

El principal efecto producido por la interrupción de la prescripción es la reanudación de su cómputo del plazo. La LGT dedica a esta cuestión los artículos 68.6 y 68.7. El primero de estos preceptos contiene la regla general en relación a la reanudación del plazo, señalando que la prescripción comenzará a computarse de nuevo el día en que se haya interrumpido. Sin embargo, el artículo 68.7 contiene varias reglas especiales, que son las que siguen:

- Si la interrupción del plazo se produjo por la interposición de un recurso contencioso administrativo, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se reanudará a partir de la notificación a la Administración tributaria de la resolución firme recaída en el proceso, del levantamiento de la paralización o cuando se reciba notificación del Ministerio Fiscal resolviendo el expediente.

Este supuesto tiene una excepción, que se refiere a los casos en que no se hubiere acordado por el órgano judicial la suspensión del acto administrativo recurrido, pues en estos casos no se produce una interrupción real de la

⁹⁶ Este precepto, sin embargo, presenta ciertas lagunas apreciadas por la doctrina y que la jurisprudencia se ha encargado de resolver, tal y como indica: FALCÓN Y TELLA, R., Los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento y la interrupción de la prescripción: el voto particular a la STSJ Madrid de 19 de Noviembre de 2013 y las SSTs de 5 y de 23 de Octubre de 2012, *Quincena fiscal*, núm. 9, 2014, pp. 11-17. Este autor señala “*el tenor literal del precepto resulta insuficiente porque no se mencionan los eventuales recursos del particular destinados precisamente a obtener una declaración de caducidad del procedimiento, cuando la Administración ha incumplido su obligación de declarar la caducidad de oficio y de archivar el expediente. A mi juicio es claro que tampoco tienen eficacia interruptiva estos recursos, porque de otra manera se vaciaría de contenido la norma según la cual el procedimiento caducado no interrumpe la prescripción.....El tema se ha planteado recientemente en la STSJ Madrid de 19 de noviembre de 2013 (JT 2014, 494)El parecer mayoritario de la Sala resuelve el problema aplicando el criterio tradicional, a mi juicio acertado, según el cual tampoco los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento interrumpen la prescripción .”.*

prescripción, ya que al no suspenderse el acto, la Administración tributaria pudo en todo momento exigir el pago del tributo, liquidarlo, imponer sanciones o exigir el pago de las sanciones ya impuestas.

- Si la interrupción se produce por la declaración en concurso del acreedor, el cómputo del plazo de prescripción no se inicia inmediatamente después de la interrupción, sino que el momento del inicio dependerá de la aprobación o no del convenio concursal, pudiendo darse dos situaciones que a continuación se exponen.
 - a. Si se aprueba el convenio concursal, pueden existir dos tipos de deudas:
 - i. Deudas tributarias sometidas al convenio concursal: el plazo se reanuda cuando tales deudas resulten exigibles al deudor.
 - ii. Deudas tributarias no sometidas al convenio concursal: el plazo se inicia en el momento en que se aprueba el convenio concursal.
 - b. Si no se aprueba el convenio concursal, el plazo se inicia cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia.

Por último, es necesario señalar en relación a los supuestos en que el deudor tiene una pluralidad de deudas tributarias, que la interrupción de la prescripción puede afectar bien a cada deuda individualmente –por ejemplo, la notificación de una providencia de apremio de una deuda concreta-, o bien a un conjunto de deudas –por ejemplo, la notificación al deudor del embargo de un inmueble de su propiedad por un total de diez deudas tributarias, tal notificación interrumpirá la prescripción de todas ellas-.

V. Extensión y efectos de la prescripción

1. Efectos materiales de la prescripción

Los efectos de la prescripción con carácter general, regulados en el artículo 69 de la LGT, son tres:

- a. El principal efecto de la prescripción como medio extintivo es, lógicamente, la extinción de la deuda y del correspondiente derecho de crédito.

Supone, en palabras de GONZÁLEZ SÁNCHEZ⁹⁷ “la transformación, reconocida por la Ley, de una situación de hecho en una configuración jurídica por el transcurso del tiempo.”.

b. En los supuestos en que la deuda tributaria afecte a una pluralidad de obligados al pago, la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados tributarios. En contraposición a este beneficio en los supuestos de pluralidad de deudores, se sitúa el perjuicio que supone que la interrupción del plazo de prescripción de la deuda para uno de esos deudores extienda sus efectos a los demás obligados, tal y como señala el artículo 68.8 de la LGT, previamente expuesto⁹⁸.

En el caso de pluralidad de deudas tributarias la extinción por prescripción de una de ellas, con toda lógica, no afecta a las demás, esto es, un deudor puede ser titular de varias deudas y cada una de ellas prescribirá de forma individual⁹⁹.

c. El último de los efectos recogidos en el artículo 69 de la LGT es la aplicación de oficio de la prescripción, sin que la invoque o excepcione el obligado tributario. Por tanto, es la Administración tributaria la que debe apreciar en cada caso cuándo se ha producido la prescripción, extinguiendo la deuda tributaria sin que sea necesario que el obligado al pago lo solicite.

En este punto se plantea la cuestión de si, una vez transcurridos los plazos de prescripción, por tanto extinguida la deuda, el obligado al pago puede renunciar a la prescripción ganada. El artículo 69 de la LGT en su apartado tercero rechaza esta posibilidad declarando extinguida la deuda¹⁰⁰, apartándose de lo establecido en el Derecho común, ya que el artículo 1.935 del CC señala que “*Las personas con capacidad para enajenar pueden renunciar a la prescripción ganada*”. Esta aplicación de oficio, por indicación del artículo 69, apartado segundo, de la

⁹⁷ Cfr. CALVO ORTEGA, R. (Dir.), TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), CHECA GONZÁLEZ, C., FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., GARCÍA-MONCÓ, A., GARCÍA NOVOA, C., GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., SIMÓN ACOSTA, E., VEGA HERRERO, M., *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Thomson Reuters, Madrid, 2009, p. 779.

⁹⁸ La extensión de la prescripción de la deuda alcanza también a los responsables subsidiarios, tal y como ha establecido el TS en sentencia de 22 de noviembre de 2013 (RJ 2013\7562), exceptuando a los obligados mancomunadamente.

⁹⁹ Cfr. DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., *Derecho Tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos*.....ob. cit. p. 481.

¹⁰⁰ La imposibilidad de la renuncia a la prescripción se reconoce, entre otras, en las SSTs de 8 de febrero de 2002, (RJ 2002\2242), 4 de marzo de 2003 (RJ 2003\3288) y 31 de octubre de 2006 (RJ 2006\7838).

LGT, se producirá incluso en los casos en los que el obligado haya pagado la deuda tributaria.

2. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales

Si bien en lo material ya se han enunciado los efectos de la prescripción, resulta interesante conectar tales efectos con las obligaciones formales del sujeto. Las obligaciones formales se definen en el artículo 29 de la LGT como aquellas que “*sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros*”. Por tanto, se refiere a obligaciones de tipo contable, mercantil y registral, destinadas a que la Administración tributaria pueda comprobar e investigar si los obligados tributarios están cumpliendo correctamente con sus obligaciones. De ello se ocupa el artículo 70 de la LGT, que establece, en sus tres apartados una regla general y dos especialidades.

El primer apartado contiene tal regla general, determinando que las obligaciones formales respecto a un determinado tributo y periodo impositivo prescribirán cuando prescriba el derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Por tanto, este precepto hace depender la prescripción de tales obligaciones formales a la posible exigencia de obligaciones tribúteles no formales¹⁰¹.

El artículo 70.2 de la LGT excepciona la regla general contenida en el primer apartado, estableciendo un plazo superior para el cumplimiento de las obligaciones formales del propio obligado tributario a los efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades. Estas obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 de la LGT¹⁰² deberán cumplirse en el plazo previsto en la

¹⁰¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R. (Dir.), TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), CHECA GONZÁLEZ, C., FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., GARCÍA-MONCÓ, A., GARCÍA NOVOA, C., GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., SIMÓN ACOSTA, E., VEGA HERRERO, M., *Comentarios a la Ley General Tributaria*.....ob. cit. p. 788.

¹⁰² Las obligaciones a que se refieren los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 son: “*d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados. En todo caso, los*

normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el artículo 70. 1 de la LGT, si este último fuese superior.

La segunda excepción a la regla general del artículo 70.1 es la establecida en el artículo 70.3 de la LGT. Este artículo tiene su fundamento en la introducción del artículo 66 bis en la LGT tras la reforma realizada por la Ley 34/2015, el cual, como se ha indicado, establece la imprescriptibilidad del derecho de comprobación de la Administración tributaria. En consonancia, el referido artículo 70.3 de la LGT supone la desaparición del prescripción para justificar las obligaciones formales cuando éstas justifiquen operaciones realizadas en ejercicios prescritos que tengan incidencia en ejercicios no prescritos¹⁰³. Esto es, cuando la Administración Tributaria esté llevando a cabo actuaciones de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que, sin embargo, tengan incidencia operaciones realizadas en ejercicios prescritos, el obligado tributario tiene la obligación de justificar la procedencia de las operaciones, independientemente de su periodo de procedencia¹⁰⁴.

obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas. e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias. f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.”

¹⁰³ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., Las cantidades pendientes de compensar o deducir al iniciarse un procedimiento de comprobación o inspección, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2016, pp. 9-13; ORENA DOMÍNGUEZ, A., La comprobación de ejercicios prescritos....ob.cit. pp. 49-85.

¹⁰⁴ Lo dispuesto en el artículo 70.3 únicamente resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la reforma de la LGT efectuada por la Ley 34/2015, -12 de octubre de 2015-, en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

CAPÍTULO SEGUNDO. LA PRESCRIPCIÓN DE LOS DERECHOS DEL PARTICULAR EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

I. PRESCRIPCIÓN DE LOS DERECHOS DEL PARTICULAR

Conforme a lo indicado en el artículo 66 de la LGT, y tal y como se ha expuesto en el capítulo precedente, son susceptibles de prescripción en el plazo de cuatro años¹⁰⁵ tanto los derechos de la Administración – derecho a determinar las deudas tributarias y a exigir su cobro-, como los derechos los derechos del obligado tributario. Tales derechos se dividen en dos grupos:

- Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

- Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Dado que, como se ha analizado en el capítulo primero, cada uno de estos derechos está integrado por tres derechos distintos, que a su vez gozan de un distinto régimen jurídico, se estudiará la jurisprudencia del TS aplicable a cada uno de los derechos por separado, debido a su importancia y al valor interpretativo de todo el ordenamiento jurídico que otorga el Derecho común¹⁰⁶ a este órgano jurisprudencial.

II. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS DERIVADOS DE LA NORMATIVA DE CADA TRIBUTO

Este derecho aparece reconocido como tal para el contribuyente en el artículo 34.1 b) de la LGT, y como obligación para la Administración tributaria en el artículo 31.1 de la LGT, donde se establece el deber de la Administración de devolver los ingresos que deban satisfacerse conforme a la normativa de cada tributo, puntualizando

¹⁰⁵ Con la excepción de las facultades de comprobación del artículo 66.bis de la LGT, a las que, tal y como se indicó en el apartado precedente, la LGT ha dotado de carácter imprescriptible en muchos casos.

¹⁰⁶ Según indica el artículo 1.6 del CC “*La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.*”

que se consideran tales las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. A consecuencia de tales preceptos, el artículo 66, letras c) y d) de la LGT establece la prescripción de estos derechos en el plazo de cuatro años.

Jurisprudencialmente, las controversias referidas a este derecho aparecen en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), debido a los propios caracteres y gestión de ambos impuestos.

1. Devolución de ingresos en el IRPF

En el IRPF el derecho del obligado tributario a la devolución de ingresos derivados de la normativa del tributo –en este caso la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF)-, se produce cuando el importe de las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta, supera el resultado de la cuota líquida, una vez realizadas las deducciones previstas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto¹⁰⁷. Por ello, el artículo 103 de la LIRPF establece que cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados por el Impuesto sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación¹⁰⁸. Sin embargo, al margen de tal plazo preclusivo para que la Administración tributaria efectúe la declaración, el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a la solicitud de la devolución se inicia al día siguiente a la conclusión del plazo para la presentación de la declaración del IRPF¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Debido a la complejidad en la liquidación de este Impuesto, en el Anexo I se incluye un esquema de tal liquidación.

¹⁰⁸ En los supuestos de declaraciones extemporáneas, presentadas por el obligado tributario sin requerimiento previo por la Administración tributaria, el plazo de seis meses se computarán desde la fecha de su presentación, tal y como señala el artículo 103.1 *in fine* de la LIRPF.

¹⁰⁹ Tal y como se indicó en la nota al pie núm. 41, según el artículo 96.5 de la LIRPF, será el Ministerio de Economía y Hacienda el que, a través de una Orden Ministerial, establezca para cada ejercicio el plazo para la presentación de la declaración, si bien usualmente ese plazo suele concluir el 30 de junio del ejercicio siguiente al ejercicio objeto de declaración.

Esta obligación de la Administración tributaria de practicar la liquidación provisional de oficio en el plazo señalado de seis meses para el ejercicio del derecho a la devolución de lo ingresado por el contribuyente en concepto de retenciones a cuenta del IRPF, aparece reconocido jurisprudencialmente en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 1998¹¹⁰, en la que se señala:

“Ciertamente, respecto a las llamadas “devoluciones de oficio” tanto la anterior como la primitiva redacción del artículo 159 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exigen que por la Administración (sea el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de la Delegación de Hacienda o el Administrador de Hacienda) se practique liquidación provisional, dentro del plazo de seis meses siguientes al término de la presentación de las declaraciones o, en su defecto, se efectúe la devolución dentro de los treinta días siguientes a aquel, liquidación provisional que deja a salvo el derecho del sujeto pasivo a la interposición de los recursos pertinentes. De esta forma y desde el momento que no se ha acreditado en el expediente la existencia de tal liquidación provisional (sino únicamente una hoja de impresión mecanizada, a la que no puede atribuirse los efectos de acto administrativo) es evidente que el Tribunal Económico Administrativo debió anular el requerimiento efectuado al contribuyente y ordenar la práctica de aquella, no resultando ajustada a derecho la resolución donde otra cosa se establece”

2. Devolución de ingresos en el IVA.

El IVA grava el consumo de bienes y servicios, recayendo sobre el tráfico empresarial y profesional. El contribuyente en este tributo está obligado a repercutir hacia delante el Impuesto hasta llegar al consumidor final, que termina incidido definitivamente¹¹¹. La obligación principal del sujeto pasivo frente a la Administración tributaria es autoliquidar el IVA, y para ello es necesario presentar la declaración, determinar la deuda tributaria e ingresar la cuota resultante. Para calcular tal cuota, se requiere computar el total de IVA devengado y el total del IVA deducible, siendo la diferencia entre ambas cuantías la cuota del IVA correspondiente al periodo de liquidación¹¹². En los casos en que la diferencia sea negativa, esto es, el IVA deducible supera al devengado para el ejercicio que se trate, nace un derecho para el obligado tributario, el cual puede ejercer a través de distintas vías recogidas en el artículo 99 Cinco) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido¹¹³ (en adelante, LIVA):

¹¹⁰ RJ 1998\9407.

¹¹¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*.ob. cit. p. 478.

¹¹² A fin de facilitar la comprensión del funcionamiento y liquidación de esta figura impositiva, en el Anexo II se incluye un esquema de su liquidación.

¹¹³ BOE núm. 312 de 29 de Diciembre de 1992.

- Compensando tal saldo a su favor en las declaraciones-liquidaciones futuras, aunque siempre en los cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en la que se haya originado el exceso.
- Solicitando la devolución del saldo negativo a su favor, a 31 de diciembre del ejercicio que se trate.

Según este precepto, y así se ha venido interpretando tradicionalmente, el ejercicio del derecho a la compensación o el derecho a la devolución ha de materializarse en el plazo de cuatro años desde que fuera presentada la declaración-autoliquidación con el exceso de deducción del IVA, porque ambos derechos operan de forma excluyente. Este carácter excluyente ha sido puesto en entredicho por el TS en sentencia de 4 de julio de 2007¹¹⁴, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina. En esta sentencia el TS defiende que una vez agotado el plazo cuatrienal de compensación de los excesos del IVA deducidos, si continúan saldos favorables al contribuyente, puede ejercitar el derecho a su devolución dentro del plazo de prescripción del artículo 66, letra c) de la LGT, -cuatro años-. Razona la sentencia:

“Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción.

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio "coste-beneficio" pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte.

No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución.”

¹¹⁴ RJ 2007\9104.

Esta resolución, si bien fue criticada por la Administración tributaria, ha sido acogida en sentencias posteriores del TS, entre otras, de 24 de noviembre de 2010¹¹⁵, de 23 de diciembre de 2010¹¹⁶ y de 5 de abril de 2011¹¹⁷ y de 20 de septiembre de 2013¹¹⁸

Otra cuestión relacionada con la ya expuesta y que también ha sido objeto de duda es la relativa a si en los supuestos en los que el contribuyente ejercite su derecho a la devolución del IVA soportado en exceso y no compensado se podrían generar intereses de demora a favor del obligado tributario, lo que resuelve el TS en sentencias de 13 de febrero de 2003¹¹⁹ y 16 de abril de 2003¹²⁰ negando tal posibilidad en base al carácter debido de los ingresos tributarios referidos al IVA. La primera de las sentencias señala:

“La cuestión aquí suscitada, es decir, si en el caso de que hubiese excedido, a lo largo de un ejercicio, el IVA soportado por el sujeto pasivo sobre el repercutido por el mismo, es procedente el abono de intereses de demora sobre la cantidad en que se hubiera concretado el exceso (resuelta negativamente, como ya hemos visto, por la Sentencia de instancia, que rechaza la tesis de la Sentencia de esta Sala de 24 de enero de 1995 ha sido abordada en la de 25 de febrero de 2002, que viene a reiterar lo declarado en la anterior de 24 de julio de 1998, estableciendo un criterio que, si bien es contrario a la tesis de la Sentencia recurrida, tampoco coincide del todo con el sostenido por la parte recurrente.

En efecto, en la más reciente de las Sentencias acabadas de citar, esta Sala ha rechazado la posibilidad de equiparar, en punto al devengo de intereses moratorios a cargo de la Administración, el caso de devoluciones de ingresos tributarios previsto en las leyes de los tributos en que se admite y el caso de devolución de ingresos tributarios indebidos, pese a que la sentencia de 24 de enero de 1995, antes mencionada, por cierto única y aislada en la materia, hubiera llegado a la conclusión contraria. Impide esta equiparación la elemental consideración de que los ingresos tributarios por IVA realizados en su día por la recurrente lo fueron en cumplimiento de su deber de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones establecidas en las normas de gestión del Impuesto –arts. 69 y 172 de la Ley y del Reglamento respectivamente–, lo mismo que el derecho a obtener la devolución está reconocido, como antes se dijo y disponían los arts. 48 de la Ley y 84 del Reglamento, a los sujetos pasivos que no hubieran podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación «por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas y en relación al “saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año” y que lo solicitaran “en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año”. Es decir, esos ingresos tributarios fueron debidos y realizados con ocasión del cumplimiento de sus deberes como sujeto pasivo del Impuesto. Es más: la petición de devolución –la hecha en la declaración-liquidación correspondiente al último período–, como después se dirá también, no puede llevar aparejada la petición de pago de intereses moratorios, porque ninguna mora se puede imputar en ese momento a la Administración, que ha de seguir el procedimiento legalmente establecido, o el lógico si es que no lo está, antes de autorizar la devolución y que, incluso –art. 87 del Reglamento– puede exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes, antes de autorizar la devolución, precisamente para garantizar la realidad de que han concurrido los presupuestos que la hacen posible. Ningún parangón puede, pues, existir entre la devolución de ingresos indebidos a que hacen mérito el art. 155 LGT, el Reglamento de Procedimiento para dichas devoluciones, hoy, de 21 de septiembre de 1990, y el propio art. 84.1 del Reglamento del IVA de 1985 y el supuesto de devolución a que este recurso se contrae.”

¹¹⁵ RJ 2010\8648.

¹¹⁶ RJ 2010\8001.

¹¹⁷ JUR 2011\165055.

¹¹⁸ RJ 2013\6508.

¹¹⁹ RJ 2003\2712.

¹²⁰ RJ 2003\4450.

III. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Son varias las cuestiones relacionadas con este derecho que han sido objeto de diversos pronunciamientos jurisprudenciales, desde la delimitación misma del concepto de ingresos indebidos, hasta el *dies a quo* en el cómputo del plazo de prescripción de este derecho. Los aspectos objeto de mayor litigiosidad y la respuesta que ofrece ante ellas la jurisprudencia del TS serán expuestas en los siguientes subepígrafes.

1. Delimitación del concepto de ingresos indebidos y sus efectos.

El artículo 32 de la LGT establece el deber de la Administración tributaria de devolver a los obligados tributarios los ingresos indebidamente realizados al Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, el cumplimiento de esta obligación no viene impuesta como una actuación de oficio para la Administración tributaria, sino que es una actuación facultativa, que si bien puede ser acordada de oficio, también a instancia de parte, tal y como señala el artículo 221.1 de la LGT.

En este ámbito la primera cuestión surge en relación a la delimitación del concepto de ingreso indebido¹²¹, que nunca debieron ser satisfechos por el obligado tributario, y su distinción con los ingresos realizados debidamente pero con derecho a devolución, los cuales sí debieron ser satisfechos conforme a la normativa del tributo que se trate, al margen de que generen un derecho a la devolución de ingresos. Así lo señala el TS en sentencias de 2 de abril de 2008¹²² y de 18 septiembre 2012¹²³. La primera de ellas apunta:

“Aun cuando la Ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente.”

De los efectos de uno y otro se ha ocupado el TS en sentencias de 13 de febrero de 2003¹²⁴, y 16 de abril de 2003¹²⁵, en las cuales el Alto Tribunal señala que la

¹²¹ Cfr. CALVO VERGEZ, J., El procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos, *Revista jurídica de la Región de Murcia*, núm. 43, 2010, pp. 57-82.

¹²² RJ 2008\2718.

¹²³ RJ 2012\8931.

¹²⁴ RJ 2003\2712.

¹²⁵ RJ 2003\4450.

restitución de los ingresos indebidos lleva aparejado el devengo de intereses moratorios, mientras que el reintegro de los ingresos debidos supone el devengo del interés legal¹²⁶.

La referida sentencia de 13 de febrero de 2003 señala a este respecto:

“(…) esta Sala ha rechazado la posibilidad de equiparar, en punto al devengo de intereses moratorios a cargo de la Administración, el caso de devoluciones de ingresos tributarios previsto en las leyes de los tributos en que se admite y el caso de devolución de ingresos tributarios indebidos, pese a que la sentencia de 24 de enero de 1995, antes mencionada, por cierto única y aislada en la materia, hubiera llegado a la conclusión contraria. Impide esta equiparación la elemental consideración de que los ingresos tributarios por IVA realizados en su día por la recurrente lo fueron en cumplimiento de su deber de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones establecidas en las normas de gestión del Impuesto –arts. 69 y 172 de la Ley y del Reglamento respectivamente–, lo mismo que el derecho a obtener la devolución está reconocido, como antes se dijo y disponían los arts. 48 de la Ley y 84 del Reglamento, a los sujetos pasivos que no hubieran podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación «por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas y en relación al “saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año” y que lo solicitaran “en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año”. Es decir, esos ingresos tributarios fueron debidos y realizados con ocasión del cumplimiento de sus deberes como sujeto pasivo del Impuesto. Es más: la petición de devolución –la hecha en la declaración-liquidación correspondiente al último período–, como después se dirá también, no puede llevar aparejada la petición de pago de intereses moratorios, porque ninguna mora se puede imputar en ese momento a la Administración, que ha de seguir el procedimiento legalmente establecido, o el lógico si es que no lo está, antes de autorizar la devolución y que, incluso –art. 87 del Reglamento– puede exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes, antes de autorizar la devolución, precisamente para garantizar la realidad de que han concurrido los presupuestos que la hacen posible. Ningún parangón puede, pues, existir entre la devolución de ingresos indebidos a que hacen mérito el art. 155 LGT, el Reglamento de Procedimiento para dichas devoluciones, hoy, de 21 de septiembre de 1990, y el propio art. 84.1 del Reglamento del IVA de 1985 y el supuesto de devolución a que este recurso se contrae.”

En el mismo sentido se pronuncia la STS de 16 de diciembre de 2003¹²⁷, que en su Fundamento de Derecho segundo indica lo siguiente:

“La Sala afirma apodícticamente, dada su doctrina reiteradísima y completamente consolidada, que es obligado distinguir a efectos dialécticos entre «devolución de ingresos indebidos» y «devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, resultan improcedentes», que por eso se llaman «devoluciones de oficio».

La devolución de los ingresos indebidos se produce por alguno de los siguientes motivos: 1º. Error material o de hecho en la liquidación practicada por la Administración o en las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones. 2º. Error material o de hecho en el pago (duplicidad de pago, o pago excesivo, o pago que no se corresponde con su liquidación), en el entendimiento de que la liquidación es ajustada a Derecho. 3º. Error iuris en que ha incurrido la Administración al liquidar o el contribuyente al presentar su declaración-liquidación o autoliquidación.

El devengo de intereses de estas devoluciones se regía en la fecha de autos por el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre (artículo 36), el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto (artículo 115, apartado 4) y artículo 155, de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Ley 10/1985, de 23 de abril.

El Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se reguló el Procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, no es aplicable «ratione temporis» al caso de autos.

¹²⁶ Si bien en la actualidad en ambos casos se devenga el interés de demora tributario.

¹²⁷ RJ 2003\9144.

De acuerdo con estas normas, toda devolución de ingresos indebidos devengaba intereses de demora desde la fecha del ingreso reputado indebido.

Las devoluciones de oficio se producen por retenciones que superan la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, o por diversas razones en el Impuesto sobre el Valor Añadido. La idea clave es que se trata de pagos realizados «ab initio» conforme a Derecho, pero que posteriormente han de ser devueltos total o parcialmente por razones derivadas de la técnica fiscal utilizada.

En las devoluciones de oficio, el devengo de intereses a favor de los contribuyentes no se rige por las normas propias de las devoluciones de ingresos indebidos, sino por las propias de estas devoluciones de oficio, referidas, que figuran en la normativa reguladora de los Impuestos en que se dan tales devoluciones de oficio, como son el I.R.P.F., el Impuesto sobre Sociedades, el I.V.A. (sobre el que se han dictado Sentencias, antes de la última Ley de 1992, en las que se han seguido criterios peculiares, no idénticos pero sí similares a los del caso de autos –con base en los artículos 48 Ley 1985 y 84.2 del Reglamento de 1985–), Impuestos Especiales, etc.”

2. Tratamiento de los ingresos indebidos consecuencia de autoliquidaciones tributarias

La reclamación de un ingreso indebido con origen en la presentación de una autoliquidación tributaria por parte del contribuyente, requiere para su reconocimiento seguir la vía prevista para el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones del artículo 120.3 de la LGT¹²⁸, tal y como indica el artículo 221.4 del mismo texto legal. Por tanto, este artículo 120.3 de la LGT faculta al obligado tributario que se siente perjudicado por la presentación de una autoliquidación tributaria a instar su rectificación a través del órgano administrativo competente para revisarla¹²⁹. Esta remisión al procedimiento de rectificación tiene su origen en la propia jurisprudencia del TS, pues de la misma se deriva que las autoliquidaciones tributarias no tienen la naturaleza de actos administrativos, sino que son actos puramente del particular, de modo que para que sea posible su revisión en vía administrativa es necesario que el órgano competente de la Administración haga suyo o se pronuncie sobre el contenido de la autoliquidación de que se trate. Una vez ratificada o rectificada la autoliquidación presentada, previa

¹²⁸ El mencionado precepto señala “*Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación. Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.”*

¹²⁹ Cfr. CALVO VERGEZ, J., La prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos. Un análisis jurisprudencial, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6, 2014, pp. 187-208.

solicitud del obligado tributario, ya existe el acto administrativo en el que se confirma o se deniega el reconocimiento a la devolución de lo ingresado. Esta resolución, por tanto, ya es recurrible en vía administrativa, y, en su caso, en vía jurisdiccional. La evolución de la situación expuesta es explicada en la sentencia del TS de 29 de septiembre de 2000¹³⁰ en los siguientes términos:

“Las autoliquidaciones se fueron extendiendo como consecuencia del aumento del número de contribuyentes y del progreso social de España, y así ya en 1969 se impuso obligatoriamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero el sistema tradicional de gestión hizo crisis a partir de 1979, por supresión de las evaluaciones globales y convenios, que restablecieron la declaración tributaria y la estimación directa y contable de las bases imponibles.

La Hacienda Pública convirtió a gran parte de los españoles y a la totalidad de las empresas y entidades en liquidadoras de los propios tributos y de tributos ajenos por retención o repercusión, con el consiguiente riesgo de cometer errores de derecho, sin que, aunque parezca paradójico, hubiera establecido la vía para rectificar tales errores a instancia de los autoliquidadores.

Fue el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, que articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, el que se encaró con uno de los problemas fundamentales derivados de las autoliquidaciones, que era el arbitrar y regular el procedimiento que permitiera a los contribuyentes rectificar los errores de derecho en que incurrieran con harta frecuencia, toda vez que al no ser las autoliquidaciones actos administrativos, les estaba vedado el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa.

La Exposición de Motivos de dicho Real Decreto Legislativo lo explica paladinamente: «El Título Cuarto destinado a los “Actos impugnables”, se hace eco de la situación surgida de las profundas modificaciones de nuestro sistema tributario desde la fecha del vigente Reglamento de 26 de noviembre de 1959, y particularmente de la reciente Reforma Fiscal y, en consecuencia, cabe la posibilidad de la reclamación económico-administrativa en relación a las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes, los actos de repercusión tributaria y las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por la Ley a practicar retención».

El Real Decreto Legislativo 2795/1980, citado, se limitó a disponer en su artículo 15, apartado 2, que: «Será admisible también la reclamación, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, en relación a los siguientes actos: a) Las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes (...)».

En uso de esta habilitación legal, el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, dispuso en su artículo 121. «Impugnación de autoliquidaciones. Uno. Cuando los sujetos pasivos pretendan impugnar en vía económico-administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada deberán previamente instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación. La solicitud deberá hacerse una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cual se entenderá confirmada por silencio administrativo si en el plazo de un mes no se resuelve expresamente la petición».

Se observa que este artículo 121, como ya hemos dicho, reguló un procedimiento especial del orden de gestión y estableció en uso de la habilitación legal concedida por el artículo 15.2 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, un plazo inicial de «espera», de seis meses, que sólo se comprende por razones burocráticas (tiempo necesario para recibir, clasificar, ordenar y archivar las innumerables declaraciones-liquidaciones o declaraciones-autoliquidaciones), y transcurrido éste, estableció un plazo de seis meses para solicitar en vía de gestión y obtener expresamente la confirmación o rectificación de dichas declaraciones y, en su caso, la devolución de lo ingresado indebidamente, o presuntamente su confirmación, y así posibilitar la vía de reclamaciones económico-administrativas.

Este plazo de caducidad, propia del procedimiento de gestión tributaria (aunque estuviera regulado en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981), fue contestado por la doctrina científica y por los contribuyentes, que no encontraron satisfacción a la pretensión de lograr la devolución de los ingresos indebidos, cuando las más de las veces, habían tenido conocimiento de los errores de derecho en que incurrieron en sus declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones, una vez transcurrido el plazo de un año, por anulación por el Tribunal

¹³⁰ RJ 2000\7873.

Supremo de disposiciones reglamentarias en recursos directos, sentencias de recursos indirectos, e interpretación jurisprudencial de los preceptos legales y reglamentarios.

Cuando al fin, a instancia del Defensor del Pueblo, el Gobierno promulgó el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, y reguló el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, como lo que era, es decir, como un procedimiento de gestión, en desarrollo del artículo 155 de la Ley General Tributaria, derogó el plazo de caducidad de un año, establecido por el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, permitiendo que los contribuyentes pudieran pedir la confirmación o rectificación de sus declaraciones-liquidaciones y declaraciones-autoliquidaciones durante el plazo de prescripción, salvo que la Administración las hubiera comprobado y dictado la oportuna liquidación definitiva, o en su caso, liquidación provisional, en los términos expuestos en el artículo 8 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.”

3. *Dies a quo* en el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente

Conforme a lo establecido en el artículo 67.1 párrafo tercero, de la LGT, para determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente, hay que diferenciar según que el ingreso se haya producido como consecuencia de la presentación de una autoliquidación tributaria o no. En el primero de los casos, esto es, si el ingreso indebido se deriva de la presentación de una autoliquidación, el *dies a quo* de la prescripción se produce al día siguiente de la finalización del plazo habilitado para su presentación, siempre que la realización del ingreso indebido se haya llevado a cabo conjuntamente con dicha presentación. Si presentación de la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria no coinciden temporalmente, el día inicial del cómputo de la prescripción es el siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido¹³¹. El problema se plantea en estos casos cuando, una vez efectuado el ingreso indebido e iniciado el cómputo del plazo de prescripción desde la realización de ese pago, sobreviene un pronunciamiento judicial que declara la nulidad radical de precepto en base al cual fue exigido tal ingreso. En estos casos, se plantea la cuestión de si el plazo de prescripción opera o no, esto es, si podrá instarse el procedimiento para el reconocimiento de la devolución de lo ingresado indebidamente si el pronunciamiento que decreta la nulidad ocurre cuatro años después de la realización de aquel pago tributario¹³². La sentencia del TS de 26 de junio de 2000¹³³ da respuesta a esta cuestión, estableciendo que la nulidad de una disposición de

¹³¹ Tal y como señala ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo...* ob. cit. p. 360, la LGT, en este supuesto, se acoge a los postulados de la *actio nata* para determinar el momento en que el derecho queda constituido para, a partir de él, fijar el cómputo de su plazo de prescripción.

¹³² Cfr. CALVO VERGEZ, J., Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales, *Diario La Ley*, núm. 7592, 2011, pp. 5-15.

¹³³ RJ 2000\4480.

carácter general no hace susceptibles de revisión aquellas situaciones que se hayan consolidado con el tiempo, además de aquellas otras que gocen de la eficacia de la cosa juzgada. El TS por tanto, niega la posibilidad de iniciar el procedimiento para el reconocimiento de lo ingresado indebidamente una vez transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, independientemente de que la norma que sirvió de fundamento del ingreso que se trate sea declarada con posterioridad nula de pleno derecho, señalando en su Fundamento Jurídico segundo:

“(....) la doctrina de esta Sala sobre la cuestión se encuentra recogida en diversas sentencias y entre las más recientes en las de 9 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 9115) , 19 de diciembre de 1997 (RJ 1998, 519) , y 19 de septiembre de 1998 (RJ 1998, 6661) , donde se reconoce, que desde el punto de vista doctrinal y teórico se mantiene que, en materia de nulidad de disposiciones administrativas de carácter general, rige el principio no sólo de que esa nulidad es de pleno derecho, como, por otra parte, establecía el artículo 47.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo y sigue estableciendo el artículo 62.2 de la vigente, sino también el de que, con la misma calificación, dicha nulidad se comunica, poco menos que ineluctablemente, a todos los actos administrativos que en la disposición anulada encontraran su cobertura legal y, además, con la eficacia «ex tunc» y con la imprescriptibilidad de las posibilidades de impugnación que es característica de la nulidad de tal naturaleza. Sin embargo –se añade en dichas Sentencias– no es menos cierto que este sistema no es el legal. La antigua Ley de Procedimiento Administrativo, artículo 120.1, establecía ya una primera limitación consistente en que la anulación no podría afectar a los actos anteriores firmes y consentidos, como no podía ser hoy de otra forma ante la vigencia del principio constitucional de seguridad jurídica –artículo 9 de la Constitución – y ante el hecho de que ni siquiera en el supuesto máximo de nulidad de disposiciones generales, como es el de inconstitucionalidad de las normas con fuerza de Ley –artículo 40.1 de la Ley 2/1979, de 3 de octubre , Orgánica del Tribunal Constitucional– puede aceptarse una solución diferente. Es más: como este último Tribunal tiene declarado, STC 45/1989, de 20 de febrero (RTC 1989, 45) , no sólo deben declararse no susceptibles de revisión las situaciones decididas mediante sentencia con eficacia de cosa juzgada, sino también –por exigencias del mencionado principio de seguridad jurídica– las derivadas de actuaciones administrativas que hubieren ganado esa condición –la de firmeza, se entiende– en su ámbito. Y todo ello con la finalidad de evitar que resulte de peor condición quien acudió a los Tribunales, sin éxito, en impugnación de actos aplicativos de disposiciones administrativas declaradas nulas con fundamento en que vulneraban o contradecían otras de rango superior, que quien, teniendo la misma posibilidad, consintió la resolución administrativa que las aplicaba, como resume la Sentencia de esta misma Sala de 31 de octubre de 1996, a propósito de la diferencia entre los efectos de la impugnación directa o indirecta de disposiciones administrativas, es decir, la que tiene lugar, respectivamente, en virtud de lo establecido en los artículos 1.1, 28.1 b), 37.1 y 3 y 39.1 y 3, por un lado y artículo 39.2 y 4, por otro, todos de la Ley de esta Jurisdicción. En el primer caso hay actos que siguen siendo válidos pese a haberse dictado en virtud de una disposición que se entendió nula: los anteriores a la Sentencia anulatoria que hubieran quedado firmes. En el segundo siguen siendo válidos todos, excepto el específicamente impugnado y anulado.”

Posteriormente, el TS acoge esta postura en sentencia de 18 de enero de 2005¹³⁴, dictada en recurso de casación en interés de ley número 26/2003, declarando como doctrina legal:

“(....)el derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el art. 155 LGT y el RD 1163/1990, de 21 septiembre, prescribe por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computa, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto

¹³⁴RJ 2005\898.

de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados.”

Aunque esta sentencia establece como doctrina legal que el inicio del cómputo del plazo de prescripción para el ejercicio del derecho a solicitar devolución de ingresos indebidos tiene lugar desde el momento en que se realizó el ingreso, introduce un matiz con relación a la vigente LGT, pues este pronunciamiento se refería a la LGT en su texto de 1963, por lo que precisa el alto tribunal:

“(…) si bien naturalmente con referencia a la Ley General Tributaria de 1963, para la que se solicita la doctrina legal, ya que tratándose de la aplicación de la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 diciembre, ha de tenerse en cuenta el inicio del cómputo del plazo de prescripción establecido para la devolución de ingresos indebidos en el artículo 67.1, último párrafo.”

Por tanto, para la vigente LGT de 2003, cuando se trate del supuesto de hecho previsto en la letra d) del artículo 66, el inicio del cómputo de la prescripción queda referido al momento en que se reconozca el derecho a percibir la devolución.

La STS de 8 de octubre de 2007¹³⁵ se hace eco de la doctrina legal de la sentencia de 18 de enero de 2005 en un supuesto en el que el recurrente pretendía que conforme a otro pronunciamiento del Alto Tribunal que anulaba determinados preceptos del derogado Reglamento del Impuesto de Sociedades¹³⁶, se reconociera el derecho a la devolución de ingresos indebidos, para lo que pretendía el recurrente que se situara como momento inicial en el cómputo del plazo de prescripción el momento de la emisión de la referida sentencia anulatoria del TS. Tales pretensiones son desestimadas en base a la doctrina señalada, desligando el Tribunal los efectos declarativos de la sentencia en la que se anulan los artículos de los propios efectos que tuvieron los preceptos reglamentarios anulados:

“Del conjunto de estos preceptos se infiere:

- a) Que el derecho de devolución de ingresos indebidos tenía un plazo de prescripción de cinco años.*
- b) Que éste plazo empieza a computarse desde la fecha del ingreso indebido.*
- c) Que las causas de interrupción de la prescripción son las previstas en el artículo 66.2 de la L.G.T.*

Haciendo aplicación de esta doctrina resulta que desde la fecha de ingreso hasta que se formula la reclamación transcurrió el plazo de prescripción de dicho derecho, sin que durante su transcurso mediara ninguno de los supuestos que interrumpían ese plazo prescriptivo.

¹³⁵ RJ 2007\6478.

¹³⁶ Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 189 de 06 de Agosto de 2004.

La sentencia del TS que anuló determinados artículos del Reglamento de Sociedades - anulación que sustenta la petición de devolución de ingresos indebidos y a la que el recurrente atribuye el efecto de iniciar el período prescriptivo- carece de ese alcance.

Carece de ese alcance por un doble orden de consideraciones. En primer término, porque conforme a la L.G.T. (y no hay duda de que es esta la norma aplicable y no el Código Civil como la recurrente afirma) el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos empieza a correr "el día en que se realizó el ingreso indebido". En segundo lugar, porque las causas interruptivas de la prescripción de este derecho son las que el artículo 66.2 establece, que han sido transcritas más arriba, y que en este caso no se han producido.

La sentencia del TS eventualmente, podrá posibilitar el ejercicio de otro tipo de acciones, pero es patente que ni abre ni interrumpe el plazo para el ejercicio de la acción de devolución de ingresos indebidos.”

Retomando la referida sentencia del TS de 18 de enero de 2005, en la misma se plantea otra cuestión relevante a los efectos estudiados, pues en la sentencia de instancia recurrida se descartaba el derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente con fundamento en la existencia de una responsabilidad patrimonial del Estado Legislador. El TS, tal y como se indicó, casa y anula esta sentencia de instancia porque la prescripción sobrevinida del ejercicio del derecho a la solicitud de reconocimiento de ingresos indebidos no puede quedar rehabilitado con base en el ejercicio de una acción por responsabilidad patrimonial del Estado. Por tanto, el Tribunal separa el ejercicio de una posible acción de responsabilidad patrimonial del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, señalando:

“(…) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito. La exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente, con una solicitud que ha de dirigirse a la Administración responsable y al órgano competente, en ningún caso a la oficina gestora que no podría pronunciarse ni reconocer la existencia de tal responsabilidad, un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, éste sí computable desde la «actio nata», esto es desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal. Pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción, entonces de cinco años que correspondía a la devolución de ingresos indebidos. Y la misma especificidad ha de predicarse de una acción de nulidad que tiene sus propias exigencias y está sujeta a requisitos propios, cuya asimilación a la solicitud de una devolución de ingresos indebidos, establecida para determinados supuestos que la norma concreta, no puede basarse en una genérica apelación al principio antiformalista del procedimiento administrativo.

La sentencia de instancia confunde procedimientos o no da importancia a las diferencias de instituciones distintas (devolución de ingresos indebidos, responsabilidad del Estado legislador como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de normas legales y acción de nulidad) estableciendo así una doctrina errónea.”

Posteriormente, han recogido esta doctrina las sentencias del TS de 24 septiembre 2012¹³⁷ y de 22 de octubre de 2012¹³⁸, en ambos casos debido a la solicitud de devolución de ingresos indebidos reconocida como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario sobre la Tasa Fiscal sobre el Juego. En la sentencia de 24 de septiembre se indica:

¹³⁷ RJ 2012\9231.

¹³⁸ RJ 2012\10238.

“Esta misma sentencia de 18 de enero de 2005 considera errónea la doctrina de la actio nata aplicada a la determinación del dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario; es decir, estima incorrecto entender que la prescripción se inicia cuando la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos, cesando la vigencia y la eficacia de la disposición, cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos (FJ 2º), por cuanto, si bien es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal, la exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente del previsto para la devolución de ingresos indebidos, sujetándose su ejercicio al plazo de un año, computable desde la actio nata, esto es, desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal, que no es asimilable al plazo de prescripción para la devolución de ingresos indebidos.

Esta Sección consideró, en la antedicha sentencia, que el ingreso por el gravamen complementario era indebido desde que se produjo, porque entendió que los efectos de su declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia ex tunc, que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, tamquam non esset, como si no hubiese existido nunca.”

4. Interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar lo ingresado indebidamente

Según señala el artículo 68.3 de la LGT, el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos se interrumpe por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario pretendiendo la devolución, o bien por la interposición, tramitación o resolución de recursos de cualquier clase. Ese efecto interruptivo supone que, a partir del momento de la interrupción se reinicia el cómputo del plazo de cuatro años nuevamente.

El problema que se puede ocasionar en estos casos surge cuando, una vez iniciadas las actuaciones por el contribuyente para la devolución de lo ingresado indebidamente, el órgano resolutorio de la pretensión de devolución dejara transcurrir el plazo de cuatro años sin dictar resolución. En este caso, la cuestión se centra en el momento en que se inicia el nuevo cómputo del plazo de prescripción, bien al día siguiente de iniciado el procedimiento de devolución, bien transcurridos seis meses sin que se hubiera dictado la resolución correspondiente, sobreviniendo el efecto de silencio administrativo negativo. Parece evidente en este supuesto que la solución más lógica es la segunda, pues la primera posibilidad supondría que la inactividad administrativa

causante del devenir del plazo no quedara penalizada¹³⁹. Así lo entiende también el TS, que considera que, en este caso, el recurrente, tras sobrevenir el silencio administrativo, dispone de un plazo de cuatro años para instar el siguiente recurso de revisión por silencio administrativo (artículo 220.2 b) de la LGT), y a partir de ahí, los eventuales recursos de revisión ordinarios en sede administrativa (reposición y reclamación económica-administrativa, conforme al artículo 221.6 de la LGT), e incluso el correspondiente recurso contencioso administrativo. Tal postura del TS es plasmada en sentencia de 7 de septiembre de 2006¹⁴⁰, recogiendo la jurisprudencia establecida por el Tribunal Constitucional en sentencias de 27 de octubre de 2003¹⁴¹, 15 de diciembre de 2003¹⁴², 21 de enero de 1996¹⁴³, 26 de marzo de 2001¹⁴⁴ o 13 de octubre de 2003¹⁴⁵, entre otras, según la cual debe quedar repudiando cualquier interpretación legal que impida al administrado, en los casos de silencio negativo, el acceso a la vía jurisdiccional, señalando:

“La doctrina constitucional sobre el silencio negativo repudia cualquier interpretación que impida el acceso del interesado a la vía judicial – sentencias 6/1996, de 21 de enero, 204/1987, de 21 de diciembre, 180/1991, de 23 de septiembre, 86/1998, de 21 de abril, 71/2001, de 26 de marzo, 3/2001, de 15 de enero, y 179/2003, de 13 de octubre

En las sentencias 188/2003, de 27 de octubre, y 220/2003, de 15 de diciembre, y con base en la anterior doctrina, ha concluido el Tribunal Constitucional que «si el silencio negativo es una institución creada para evitar los efectos paralizantes de la inactividad administrativa es evidente que ante una resolución presunta de esta naturaleza el ciudadano no puede estar obligado a recurrir, siempre y en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento con el acto presunto, exigiéndole un deber de diligencia que no le es exigido a la Administración. Deducir de ese comportamiento pasivo – que, no olvidemos, viene derivado de la propia actitud de la Administración– un consentimiento con el contenido de un acto administrativo que fue impugnado en tiempo y forma, supone una interpretación absolutamente irrazonable desde el punto de vista del derecho de acceso a la jurisdicción, como contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24.1 de la Constitución, pues no debemos descuidar que la Ley no obliga al ciudadano a recurrir un acto presunto y así a la Administración a resolver, de forma expresa, el recurso presentado» (F. 6).

La Sala de instancia al fundamentar su pronunciamiento en el artículo 142.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, conculcó la letra y espíritu de este precepto, pues, según hemos indicado, el silencio negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de la inactividad de la Administración, y si bien en estos casos puede entenderse que el interesado ha de conocer, o al menos su representante legal, el valor del silencio y el momento en que se produce la desestimación presunta –nemini licet ignorare ius–, no puede, sin embargo, calificarse de razonable una interpretación que prime la inactividad de la Administración, situándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales, lo que indujo a la parte recurrente a formular, en fecha 21 de mayo de 1997, una nueva reclamación por considerar lógicamente

¹³⁹ Cfr. MATA SIERRA, M.T., *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, 1ª ed., Lex Nova, Pamplona, 2014, pp. 81-83.

¹⁴⁰ RJ 2006\6579.

¹⁴¹ STC 188\2003, de 27 de octubre. RTC 2003/188.

¹⁴² STC 220\2003, de 15 de diciembre. RTC 2003/220.

¹⁴³ STC 6\1996, de 21 de enero. RTC 1996/6.

¹⁴⁴ STC 71\2001, de 26 de marzo. RTC 2001/71.

¹⁴⁵ STC 179\2003, de 13 de octubre. RTC 2003/179.

que interrumpía la prescripción la demanda presentada ante la Comisión Europea de Derechos Humanos.”

En relación a los actos con eficacia interruptora del plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución de ingresos, atendiendo al artículo 68.3 de la LGT se puede afirmar que debe tratarse de actuaciones del obligado tributario en las que, de forma clara y expresa, solicita la devolución de lo ingresado indebidamente. Sin embargo, el TS en ocasiones se ha apartado de este criterio, considerando como acto interruptor de este derecho aquel en que el obligado tributario no solicita de forma clara y precisa la devolución de lo indebidamente ingresado, sino que simplemente se muestra contrario con determinadas actuaciones administrativas que, por ser determinantes de la cuantificación de la deuda tributaria, podrían considerarse ligadas a la pretensión de una devolución por ingreso indebido. Así lo entendió el Alto Tribunal en sentencia de 20 de enero de 2004¹⁴⁶, que en su Fundamento Jurídico cuarto indica:

“La tesis sustentada en la sentencia de instancia no es errónea, como se acaba de indicar, pues, primero, la resolución del TEAR de Cataluña de 25 de octubre de 2001 había declarado la ilegalidad del valor catastral o base imponible del IBI liquidado, con la consecuencia de ser indebido el ingreso efectuado del mismo (que, por tanto, no fue consentido, o cuya consentimiento dependía, en definitiva, del sentido de la mentada resolución económico administrativa); y, segundo, además, 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).

(.....)

(....)el reconocimiento de lo indebido no tuvo por qué operarse en una pretendida reclamación por pago de lo indebido y de acuerdo con el RD 1163/1990, que debía de haber promovido el contribuyente ante el Ayuntamiento de Reus (ejercicio de acciones que, al no ser realizadas, determinan a dicha Administración recurrente a considerar firme y consentida la liquidación y recaudación efectuada del IBI de 1997), sino que 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, hallase 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 1/199).”

En este caso, el procedimiento se inició con una reclamación administrativa dirigida contra el valor catastral de unos determinados inmuebles, y se llega al reconocimiento de una devolución de ingresos indebidos, fundada en la liquidación del IBI, que corresponde al a Administración local. Además, la sentencia considera que aquellas actuaciones seguidas para la revisión de los valores catastrales tuvieron efecto interruptivo. Asimismo, el Tribunal considera que, a pesar de que el órgano económico-

¹⁴⁶ RJ 2004\536.

administrativo tardara en dictar resolución sobre los valores catastrales, tal dilación no afecta al derecho a la devolución de ingresos indebidos para el contribuyente. En este último extremo vuelve a insistir el TS en sentencia de 19 de febrero de 2000¹⁴⁷, señalando que el tiempo en que un determinado asunto ha estado pendiente de resolución en el propio TS -en este caso-, no puede tomarse en consideración a los efectos del cómputo de la prescripción del ejercicio de tal derecho.

“La necesidad de desestimar este motivo deriva no ya sólo de la realidad de que la Administración estatal, con su actuación en la vía de recurso administrativa o en la jurisdiccional –el recurso contencioso-administrativo fue presentado en la temprana fecha de 23 de junio de 1987– había interrumpido cualquier lapso prescriptivo al respecto a tenor de lo establecido en el art. 66.2 de la referida Ley General, sino de la imposibilidad de aplicar la doctrina jurisprudencial de esta Sala relativa al cómputo, a efectos prescriptivos, del tiempo de inactividad que hubiera tenido lugar en vía económico-administrativa –fundamentalmente aplicable al derecho de la Administración a liquidar o a cobrar las deudas liquidadas–, como esta Sala tiene declarado en Sentencia de 6 de noviembre de 1998 –recurso de apelación 9483/1992–, 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 art. 24 de la Constitución y cuyo impulso es exclusiva responsabilidad del órgano jurisdiccional «ex» art. 237 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.”

5. Legitimados para el ejercicio del derecho a la devolución de ingresos indebidos

Con carácter general, los titulares del derecho a la devolución de ingresos indebidos son los obligados tributarios y sus sucesores¹⁴⁸. Sin embargo, se plantean dudas en torno a los obligados a soportar la repercusión tributaria, que en la vigente LGT se encuentran calificados entre los obligados tributarios en el artículo 35.1 g)¹⁴⁹. Por ello, el TS reconoce expresamente en sentencia de 9 de enero de 2009¹⁵⁰, que quien soporta la repercusión está legitimado para solicitar la devolución del tributo que indebidamente se le ha repercutido, explicando su posición en los siguientes términos:

“(…) en el sistema normativo que debemos aplicar por razón del tiempo, existe un reconocimiento expreso de la legitimación del sujeto pasivo para solicitar la devolución, pero al mismo tiempo, se da la paradoja de que “las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión” (artículo 9.2. tercer párrafo del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre), no dejando de ser contradictorio que quien puede interponer una reclamación económico-administrativa, por ostentar la condición de interesado y, sobre todo, a quien se le reconoce el derecho a la devolución de las cuotas repercutidas, declaradas excesivas, no pueda solicitar su devolución, a lo que

¹⁴⁷ RJ 2000\1644.

¹⁴⁸ Para una mejor comprensión de la tipología de los obligados tributarios se recomienda consultar: CALVO ORTEGA, R. (Dir.), TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, 1ª ed., Civitas, Madrid, 2004, pp. 133-212.

¹⁴⁹ Si bien en la LGT de 1963 estos terceros repercutidos no aparecían entre los obligados tributario, planteando por ello mayor incertidumbre su tratamiento en este punto.

¹⁵⁰ RJ 2008\771.

ha de añadirse que el concepto de "interés legítimo" tiene raíz constitucional como base de legitimación (artículo 24 CE) y que, como se ha dicho por esta Sala en ocasiones anteriores, no puede quedar limitado exclusivamente a las fases de amparo constitucional (artículo 162.1.b de la Constitución) o del recurso Contencioso-Administrativo, ordinario o especial [artículo 19.1.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa], sino que es aplicable también a la vía administrativa previa, que es presupuesto «sine qua non» de la jurisdiccional y, en su caso, de la constitucional, pues, de no aceptarse dicho criterio amplio y extensivo, la restrictiva interpretación de la legitimación en esa vía administrativa, ante la que se recaba la inicial tutela general de las expectativas individuales, haría inoperante e impediría la amplitud de la legitimación activa con la que el artículo 24.1 de la Constitución ha configurado la defensa de las mismas, tanto por medio del recurso de amparo constitucional, como del recurso Contencioso-Administrativo en general.

Por otro lado, remitir al repercutido al orden jurisdiccional civil para resolver su controversia con el sujeto pasivo, por entender que se trata de una cuestión "inter privados", supone imponerle un largo proceso para que pueda facilitar la prescripción del derecho a reclamar frente a la Hacienda Pública, salvo que en una nueva incongruencia, se admita la posibilidad de que el repercutido pueda interrumpir aquella por medio de reclamación frente a la Administración Tributaria. Por otro lado, no se puede descartar que la jurisdicción civil estime que las controversias entre quien repercute y repercutido deben resolverse en este Orden Jurisdiccional, con lo que inauguraría un nuevo capítulo del llamado peregrinaje de jurisdicciones, con el consiguiente deterioro de la imagen de la administración de justicia.

Pero es que además, actualmente en nuestro Derecho interno, y aún cuando las normas no sean directamente aplicables por razón del tiempo, tras la atribución del carácter de obligado tributario, a quien sufre la repercusión [artículo 35.2.g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se ha reconocido su legitimación para solicitar la devolución, a través del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, sobre revisión en materia administrativa (artículo 14).

A lo anteriormente expuesto, debe añadirse que el TJCE respeta el sistema arbitrado en cada Estado miembro para la devolución (que en nuestro país tiene las importantes peculiaridades que acabamos de reseñar), pero también invoca constantemente la conocida doctrina del principio de efectividad (por todas, Sentencias de 9 de diciembre de 2003, en el Asunto C-129/00, 17 de junio de 2004, dictada en el Asunto C-30/02 y 6 de septiembre de 2005, dictada en el Asunto C 291/03) y en la Sentencia antes referida de 15 de marzo de 2007, ha declarado que "los Estados miembros deben establecer instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al destinatario de los servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad".

Por todas las razones anteriormente expuestas, hemos llegado a la conclusión de que quien soporta la repercusión, tiene legitimación para iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, por ostentar la condición de interesado."

Resulta llamativa en este ámbito la postura mantenida por el TS en sentencia de 13 de mayo de 2010¹⁵¹, en la que se considera legitimado a la devolución de ingresos indebidos al titular de un bien afecto al pago de deuda tributaria, en base a su posición legal como responsable subsidiario, de modo que si en esa situación deudora el sujeto efectúa ingresos de deudas tributarias que finalmente resultan improcedentes, en Tribunal no encuentra problema para considerarlo como titular de un derecho a la devolución de lo indebido:

"(...) efectivamente, no puede dudarse que con la normativa entonces vigente el Sr. Juan María tenía legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos a tenor de lo que disponía el art. 1 del Real Decreto 1163/1990. En particular, debe recordarse que dicho precepto, bajo el rótulo «Titulares del derecho a la devolución», señalaba en su apartado 1 que «[l]os sujetos

¹⁵¹ RJ 2010\2519.

pasivos o responsables y los demás obligados tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias».

Desde luego, como señala la Sentencia recurrida, es difícil mantener que don Juan María, una vez adquirido el inmueble que, como precisa el propio Abogado del Estado, se encontraba afecto al pago de una deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, no era obligado tributario en virtud de lo dispuesto en el art. 41, apartados 1 (que señalaba que «[l]os adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga») y 2 (que indicaba que el adquirente del bien afecto podía «reclamar contra la liquidación practicada»), de la L.G.T. Pero, es que incluso cabría considerarlo como un responsable a la luz de la doctrina que ha sentado esta Sala en precedentes pronunciamientos. En particular, en la Sentencia de 20 de noviembre de 2000 (rec. cas. núm. 450[sic]/1994) recordamos que «la jurisprudencia de esta Sección y Sala, a partir, especialmente, de la Sentencia de 1 de febrero de 1995, ha considerado que la responsabilidad por la adquisición de bienes afectados por Ley al pago de las deudas tributarias es subsidiaria (aunque se diferencia del régimen general de este tipo de responsabilidad por su carácter real, es decir, porque el responsable subsidiario -el adquirente del bien- sólo responde, en tal caso, con los bienes adquiridos afectos por Ley al pago del tributo y sólo con ellos)» (FD Cuarto). Y en la posterior Sentencia de 9 de abril de 2003 (rec. cas. en interés de ley núm. 79/2002), teniendo en cuenta la doctrina que acabamos de transcribir -que, subrayamos, venía «a reforzar el que la afectación se interprete desde el plano de la "responsabilidad"» [FD Tercero, c)]- y partiendo de lo que establecía el art. 37.2 del R.G.R. de 1990, se calificó la situación del adquirente de bienes afectos al pago de las deudas tributarias como un supuesto de responsabilidad subsidiaria -con la consiguiente necesidad de declarar fallido previamente al deudor principal, como habíamos ya señalado en la citada Sentencia de 20 de noviembre de 2000, FD Cuarto-, en lugar de fundarla en la figura de la "reipersecutoriedad" (FD Tercero). Solución que, por cierto, con independencia de la valoración doctrinal que pueda merecer, es la que ha adoptado la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que califica a los adquirente de bienes afectos al pago de deudas tributarias como responsables subsidiarios [art. 43.1d)] e integra a los responsables entre los obligados tributarios (art. 35.5).”

IV. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO AL REINTEGRO DE LAS GARANTÍAS PRESTADAS

1. Construcción jurisprudencial del fundamento del derecho al reembolso de garantías

Según el artículo 34.1 letra c) de la LGT, el obligado tributario tiene derecho al reembolso del coste de los avales y garantías aportados para suspender la ejecución de un acto si dicho acto es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, abonándose en tales casos los intereses legales que se hubiesen devengado a lo largo del periodo en que se hubiere mantenido la garantía prestada, sin necesidad de requerimiento por el interesado. También se origina ese derecho de reembolso de la garantía en los casos en los que el acto recurrido y suspendido haya sido estimado parcialmente mediante resolución o sentencia firme, aunque en estos supuestos la cantidad a reintegrar y su interés legal se calculará en proporción a la cuantía de la parte estimada y previamente garantizada¹⁵².

¹⁵² Cfr. IGLESIAS CASAIS, J.M., La configuración del derecho de reembolso del coste desde las garantías aportadas por el contribuyente en la nueva Ley General Tributaria, *Crónica tributaria*, núm. 117, 2005, pp. 107-132.

Este derecho para el obligado tributario, y a la vez deber para la Administración tributaria, de restituir el coste de las garantías prestadas ha supuesto un avance para los derechos de los contribuyentes¹⁵³, ya que antes de que el mismo fuera reconocido por la Administración tributaria, la única vía de que disponía el contribuyente era la del ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial de la Administración por deficiente funcionamiento de sus servicios.

El TS ha reconocido en diversas sentencias que el reintegro de los costes del aval prestado junto con los correspondientes intereses de demora, es un derecho del obligado tributario derivado de una responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria, que otorga al contribuyente un derecho de indemnización que satisfaga los gastos de constitución, mantenimiento y cancelación de la garantía prestada¹⁵⁴. Así se señala en sentencia de 19 de junio de 1997¹⁵⁵ y de 1 de octubre de 1997¹⁵⁶: Según la primera de ellas:

“Razones de congruencia obligan a la Sala a precisar la cuestión relativa a la indemnización por gastos del aval, que debe quedar limitada a la parte de dichos gastos que corresponde proporcionalmente a la sanción que se discute en este proceso contencioso-administrativo, que es la sanción «restituida», en cumplimiento del artículo 13.2 del Real Decreto 2631/1985, de 18 diciembre, sobre Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, y del artículo 62 del Reglamento General de Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 abril, como consecuencia de la interposición de la reclamación económico-administrativa, cuando previamente la mercantil interesada «Harinas Porta, S.A», había prestado su conformidad a la liquidación, razón por la cual se le redujo parte de la sanción que se le había impuesto, concretamente 1.958.294 pesetas, que es la cantidad que debe servir para el cálculo proporcional de los gastos.

Esta Sala mantiene que, así como cuando los sujetos pasivos ingresan la deuda tributaria y ésta es anulada por infringir el Ordenamiento jurídico, y procede, por tanto, devolver lo ingresado indebidamente, más los intereses de demora, éstos en concepto de indemnización, cuando, por el contrario, los sujetos pasivos no ingresan, sino que piden la suspensión y la Administración Tributaria, les exige la prestación de un aval bancario o de caja de ahorros, si la deuda tributaria suspendida es anulada, no procede obviamente devolver nada, pero sí indemnizar al sujeto pasivo, por los gastos del aval, de modo que la actuación administrativa, realizada en infracción del Ordenamiento Jurídico, no produzca al sujeto pasivo perjuicio económico alguno.

En nuestra Sentencia de 18 enero 1995 dijimos: Con arreglo al artículo 126.1 de la Ley General Tributaria, a toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria. Surge, de esta forma, una obligación «ex lege» cuyo normal cumplimiento es el pago. Supuesto que tal pago (ingreso) fuera indebido por causa de que la liquidación estuviera mal practicada, la Administración Tributaria estaría obligada a devolver el ingreso impropio y, con arreglo al artículo 2.º.2, b) del Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre, a abonar el interés legal aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la

¹⁵³ El reconocimiento de este derecho subjetivo para el contribuyente se produjo en el artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, siendo incorporado al texto de la LGT.

¹⁵⁴ Cfr. BORJA BANQUERI, J.A., El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: especial referencia al plazo para su ejercicio, *Carta tributaria. Monografías*, núm. 9, 2003, pp. 1-24.

¹⁵⁵ RJ 1997\6181.

¹⁵⁶ RJ 1997\7741.

fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la de la propuesta de pago; interés legal que no es otra cosa sino una «indemnización de daños y perjuicios» en el caso de obligaciones líquidas (en dinero) a tenor del artículo 1108 del Código Civil. El Derecho Tributario vigente consagra por tanto, la obligación del Tesoro de indemnizar los daños y perjuicios (pago del interés legal) en todas aquellas liquidaciones ingresadas, cuyo importe hubiere de ser devuelto al sujeto pasivo, por haber resultado indebido. De esta forma resulta que si "..., SA" hubiera optado por hacer el ingreso de la deuda tributaria controvertida, la Hacienda Pública habría tenido que proceder a su devolución y al pago de una indemnización consistente en el interés legal del dinero desde la fecha de su ingreso a la de propuesta de pago.

Pero es lo cierto que no optó por tal pago, sino por interponer reclamación económico-administrativa contra la liquidación, y solicitar la suspensión de su ejecutividad. Indudablemente, ésta es una alternativa obligatoria al pago (o se ingresa o se reclama pidiendo la suspensión, ya que en otro caso es ejecutada forzosamente la deuda), que sólo tiene carácter opcional para el sujeto pasivo, en cuanto a las modalidades de garantía a que se refiere el artículo 81.4 de Reglamento de Procedimiento de 1981: el depósito en dinero efectivo o en valores públicos o el aval o fianza bancario, en este supuesto.

El nexo causal está representado aquí por la relación entre el funcionamiento anormal de los servicios públicos (práctica de una liquidación tributaria incorrecta) y el daño causado al ciudadano, sea el interés legal de la cantidad ingresada en el Tesoro, el de la cantidad de dinero depositado, el rendimiento de los valores públicos o el costo del aval o fianza bancaria. Y no puede decirse que el daño surge de un acto voluntario y libre del sujeto pasivo (p. ej.: constitución del aval) porque se halla constreñido a ello bajo el apercebimiento de que en otro caso se ejecutar forzosamente la deuda».

La Ley 25/1995, de 20 julio, de Reforma de la Ley General Tributaria, ha reconocido legalmente, en parte, la doctrina mantenida por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en materia de indemnización a los sujetos pasivos, por gastos de aval, disponiendo en su artículo 81, apartado 5, que: «La Administración tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto éstas fueron declaradas improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza».

En el caso de autos se discute solamente la «restitución» de la parte reducida de las sanciones, por ello en esta sentencia, sólo procede que la Sala se pronuncie sobre la parte de los gastos del aval que corresponde a la sanción discutida, en el sentido de que la Administración General del Estado, debe resarcir a la entidad mercantil (...) de los gastos del aval que proporcionalmente correspondan (...)”

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del TS de 18 de septiembre de 1998¹⁵⁷, que además añade que las reclamaciones en este sentido son propias de la vía revisoría ordinaria administrativa, dando pie a los recurrentes a acudir a esta vía para la solicitud, y, en su caso, la obtención de las indemnizaciones correspondientes a los costes ocasionados por la prestación de la garantía:

“Esta Sala Tercera ha mantenido desde la Sentencia de 18 enero 1995, seguida por otras muchas posteriores, que excusan su cita concreta, que en el supuesto de estimación de las pretensiones de los sujetos pasivos y anulación total o parcial de las liquidaciones impugnadas, si se había acordado la suspensión, previa aportación de avales bancarios o de Cajas de Ahorro, procedía al amparo del artículo 106.2 de la Constitución, de los artículos 139 a 144 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, del artículo 41 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 julio 1957, y del artículo 54 de la Ley 7/1985, de 2 abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, declarar la responsabilidad de la Administración, y por tanto era obligado reembolsar a los sujetos pasivos, la totalidad de los correspondientes gastos de avales, aunque la anulación fuera solamente parcial.

La Ley 25/1995, de 25 julio, de Reforma de la Ley General Tributaria, se hizo eco en parte, de la Sentencia de esta Sala de 1 octubre 1997, y redactó de nuevo el artículo 81 de la Ley General Tributaria, introduciendo un nuevo apartado, el 5, con el siguiente texto: «La Administración Tributaria procederá a

¹⁵⁷RJ 1998\7519.

reembolsar el coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto éstas fueron declaradas improcedentes y dicha devolución adquiera firmeza».

Es evidente que reconocida la responsabilidad de la Administración, cuando los Tribunales anulan las liquidaciones tributarias, por infracción de la ley, no se justifica que tal responsabilidad se limite solamente a las sanciones, si también se han anulado los demás componentes de la deuda tributaria, en especial la cuota, cuya anulación es la que origina en la mayoría de los casos la anulación de las sanciones.

Este defecto de la Ley 25/1995, de 25 julio, ha sido rectificado por la Ley 1/1998, de 26 febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuyo artículo 3.º, letra c), dice así: «Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes: (...) c) Derecho de ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme»; sustituyendo en su disposición final primera, el apartado 5 del artículo 81, de la Ley General Tributaria, que pasó a ser el apartado 4, con la siguiente redacción: «4. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza. Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías. (...)».

La Sala considera, por tanto, que: 1.º El reembolso de los gastos de avales, en el supuesto previsto en la Ley 1/1998, de 26 febrero, es un derecho subjetivo, ejecutable desde la vigencia de dicha Ley, que se produjo el 20 de marzo, luego como esta nuestra sentencia, resuelve con carácter firme, la improcedencia de las liquidaciones por Impuesto sobre Sucesiones, impugnadas, ha de reconocerse a los recurrentes el derecho a dicho reembolso. Precisamos que no es aplicable al caso de autos la disposición transitoria única, apartado 1 de la Ley 1/1998, de 26 febrero, porque se trata de la declaración de un derecho subjetivo, y no de una cuestión puramente procedimental. 2.º Que el reembolso se refiere a la totalidad del gasto de los avales, puesto que la inadmisibilidad del recurso de apelación respecto de las liquidaciones por Gravamen complementario de las adjudicaciones «mortis causa» de más de 10 millones de ptas., ha producido la firmeza de la sentencia apelada respecto de estas liquidaciones cuya nulidad había sido confirmada por dicha sentencia. 3.º Que a partir de la vigencia de la Ley 1/1998, de 26 febrero, el reembolso de los gastos de avales es materia económico-administrativa.”

Abunda en la idea señalada el TS en sentencia de 8 de julio de 1998¹⁵⁸, donde además determina que el contribuyente únicamente está obligado a pagar aquellas obligaciones que le sean exigibles conforme a derecho, y no de aquellas que por resultar nulas o anulables le puedan causar un daño. El Alto Tribunal considera que este daño se produce tanto cuando el obligado tributario ingresa el importe de la deuda tributaria estando disconforme con la liquidación al tiempo de recurrirla o solicitar su suspensión previa prestación de la garantía suficiente, como cuando se niega a pagar tal deuda tributaria incurriendo en su ejecución forzosa, ya que, en este caso, si la liquidación tributaria es declarada posteriormente nula o anulable, la Administración tributaria deberá indemnizar al contribuyente del recargo de apremio, de las costas del procedimiento ejecutivo y de los intereses satisfechos durante el procedimiento de apremio. Así lo señala la referida sentencia en su Fundamento Jurídico primero:

“El primer elemento conceptual se cumple cuando se ha experimentado un daño, concretamente, el pago de los costes financieros derivados de los avales utilizados.

¹⁵⁸ RJ 1998\9893.

El segundo elemento es fundamental. Es obvio que los contribuyentes están obligados jurídicamente al pago de los tributos, pero sólo en la medida que la Administración Tributaria haya dictado los actos administrativos de liquidación con absoluto respeto al Ordenamiento Jurídico. Por ello, contrariamente, los contribuyentes no están obligados a pagar los tributos, ni a incurrir en gasto alguno derivado de las actuaciones de la Administración Tributaria, cuando sus actos infringen dicho Ordenamiento, cualquiera que sea el grado de ilicitud de sus actos, ya haya incurrido en ilegalidad manifiesta, en ilegalidad no manifiesta o se trate de un caso discutible, en el que la Administración Tributaria haya utilizado argumentos consistentes y razonables, sin incurrir por tanto en negligencia, ni siquiera simple. Lo que importa destacar es que el daño se produce siempre que el contribuyente se vea obligado a ingresar, y así lo haga, un tributo indebido, o por el contrario opte por solicitar y obtener la suspensión del ingreso, previa prestación del aval bancario o de otra garantía reglamentariamente admitida, incurriendo en los correspondientes costes financieros, que es el caso de autos, pues en ambos supuestos, si la liquidación tributaria se anula, es claro que el contribuyente no estaba obligado jurídicamente, ni a ingresar, ni avalar, por lo que es in cuestionable que ha experimentado un daño o lesión económica de la cual debe ser indemnizado. Por ello, si ha pagado debe devolverse el ingreso indebido, con los intereses correspondientes, y si no ha pagado, porque ha obtenido la reglamentaria suspensión, debe resarcírsele de los gastos del aval, o de los gastos en que haya incurrido por la garantía prestada.

Esta idea de resarcimiento del daño antijurídico, causado por la Administración Tributaria, cualquiera que sea el grado de ilicitud de su actuación, aparece claramente expuesta y reconocida en la Base Tercera, apartado letra b), de la Ley 39/1980, de 5 julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo que literalmente dice: «b) Si como consecuencia de la estimación de la reclamación interpuesta hubiera que devolver cantidades ingresadas, el interesado tendrá derecho al interés de demora desde la fecha del ingreso en la cuantía establecida en el artículo 36.2, de la Ley General Presupuestaria de 4 enero 1977». Esta norma fue recogida en el artículo 36 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, y en el artículo 115, apartado cuatro, del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 agosto, aplicable a este caso, y sobre todo en el Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre, que reguló el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, cuyo artículo 2.º, al regular el «contenido de la devolución», dispone imperativamente en su artículo 2.º, apartado 2, que «también formarán parte de la cantidad a devolver: a) El recargo, las costas y los intereses satisfechos durante el procedimiento cuando el ingreso indebido se hubiere realizado por vía de apremio. b) El interés aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la propuesta de pago.

La idea esencial consistente en proclamar que el contribuyente sólo está obligado a pagar las obligaciones tributarias, cuando éstas son conformes a Derecho, y por el contrario no está obligado a soportar obligaciones tributarias ilegales, ni daño alguno derivado de ellas, como consecuencia de los actos ilegales de la Administración Tributaria, no sólo se proclama por el Real Decreto 1163/1990, citado, cuando el contribuyente cumple con el ordenamiento jurídico, aunque no esté conforme con la liquidación que se le ha practicado, bien ingresando, bien obteniendo la suspensión en vía administrativa, previa la prestación de las garantías reglamentarias, sino también, y esto es muy importante, cuando lleva su disconformidad con la liquidación tributaria al máximo, prescindiendo del principio de presunción de legalidad de los actos de la Administración, negándose al ingreso, e incurriendo por tanto, en ejecución forzosa, porque en este caso, si se demuestra que la obligación era contraria a Derecho, la Administración Pública debe indemnizarle del recargo de apremio, de las costas del procedimiento ejecutivo y de los intereses satisfechos durante dicho procedimiento de apremio, de donde se deduce que con más razón deberá el contribuyente ser indemnizado de los gastos de aval, cuando respetuosamente ha cumplido con la Ley, pidiendo la suspensión, previa garantía, aunque haya ejercitado el derecho legítimo a recurrir en vía administrativa y en última instancia a los Tribunales de Justicia, donde reside la tutela judicial efectiva.»

2. Costes cubiertos por el derecho y órgano obligado al resarcimiento

Cuando la LGT hace referencia al reembolso del coste de las garantías, se plantea la duda de si tal reembolso se ciñe únicamente al coste de la propia garantía prestada o

bien a todos los costes necesarios para prestar tal garantía, como los gastos de asistencia de profesionales en el procedimiento. El TS, en sentencias de 23 de abril de 2002¹⁵⁹ y de 2 de octubre de 2003¹⁶⁰, reconoce que los gastos de asistencia de profesionales son susceptibles de ser indemnizados vía ejercicio de la acción por responsabilidad patrimonial de la Administración, pero únicamente los realizados en vía administrativa, negándose el reconocimiento de aquellos costes derivados de la asistencia de un profesional que son posteriores al dictado del acto de liquidación tributaria anulado por sentencia judicial¹⁶¹. También desestima el derecho a indemnización alguna por daños morales supuestamente ocasionados de los que no ha quedado probada su existencia, señalando en la sentencia de octubre de 2003:

“Respecto a la denegación que se contiene en la Sentencia recurrida relativa a los gastos profesionales devengados por gestiones hechas en vía administrativa y para el levantamiento del aval ha de reiterarse aquí el criterio de la Sala que correctamente apreció la improcedencia del abono de dichos gastos que entendió que sólo resultaban necesarios los sufridos en cuantía de 288.000 pesetas por la intervención de Letrado ante el Tribunal Económico Administrativo y ello en función de la necesidad de intervención de dicho profesional, y que no apreció respecto a los otros conceptos determinantes de su actuación y relacionados con gestiones en vía administrativa para la cancelación del aval y dado que, como la Sentencia se cuida de expresar, el poder otorgado a favor de dicho profesional es de fecha posterior al acta de la inspección y a la de notificación de la liquidación tributaria definitiva, según los datos que obran en el expediente administrativo. Respecto a la indemnización de daños morales la Sala ha apreciado la inexistencia de su acreditación, por parca que fuera su cuantía, y dicha apreciación, como valoración de hecho, no resulta susceptible de fundamentar el recurso de casación al no haberse invocado infracción de precepto legal regulador de la valoración de prueba tasada ni que dicha valoración realizada por la Sala resulte ilógica o arbitraria, únicos supuestos en que, según doctrina reiterada de la Sala, cabe cuestionar la valoración de los hechos realizada por la Sala de instancia.”

Por último, fue cuestionado qué órgano resultaba obligado al resarcimiento y restitución de los gastos ocasionados por la garantía prestada, planteándose la duda de si el responsable del pago de esas indemnizaciones era la Administración tributaria o la Administración de Justicia competente para la ejecución de sus pronunciamientos. El TS en sentencia de 11 de noviembre de 2008¹⁶², considera que la Administración responsable es la Administración tributaria, pues, aunque fue la Administración de Justicia la que impuso la garantía necesaria para la suspensión de la deuda tributaria, es la Administración tributaria la causante del daño que perjudicó al recurrente:

“Entrando ya en el primer motivo de este recurso de casación, es claro que el aval vino impuesto, como condición para obtener la ejecución provisional, por el auto de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 1997 Pero ello no es suficiente para ver en esta resolución judicial la causa del evento lesivo, consistente en el coste de constitución y mantenimiento del aval. Para el correcto enfoque del problema jurídico planteado en el presente caso, es sumamente importante no perder de vista que la

¹⁵⁹ RJ 2002\4254.

¹⁶⁰ RJ 2003\8138.

¹⁶¹ Cfr. CALVO VERGEZ, J., El reembolso del coste de las garantías aportadas para lograr la suspensión de la ejecución del acto administrativo, *Gaceta fiscal*, núm. 291, 2009, pp. 124-148.

¹⁶² RJ 2008\5552.

ejecución de sentencia pedida por la recurrente no correspondía primariamente al tribunal. Este dato es crucial porque, cuando todo el procedimiento de ejecución corresponde al órgano judicial, es lógico imputar a éste las consecuencias que se deriven de la exigencia de garantía para obtener la ejecución provisional; pero no lo es cuando el órgano judicial sólo cumple una función de vigilancia y, en su caso, de suplencia de una ejecución que, de entrada, corresponde a la Administración. Pues bien, en el presente caso, estamos en presencia de la ejecución de una sentencia firme del Tribunal Supremo que condena a la Administración General del Estado al pago de una cantidad líquida. Y no hay que olvidar que el art. 106 LJCA impone a la Administración condenada, en términos inequívocos, el deber de proceder por sí misma al pago. La ejecución de la sentencia firme correspondía primariamente a la Administración, sin necesidad de intimación o intervención de la autoridad judicial. Si hubo de acudir al incidente de ejecución y, por tanto, también a la ejecución provisional con prestación de aval, fue porque la Administración General del Estado no dio cumplimiento de manera espontánea a la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1994. En estas circunstancias, ver la causa del evento lesivo sólo en la resolución judicial que exigió el aval no es realista, pues lo determinante de la lesión fue precisamente la omisión por la Administración General del Estado de un acto debido, como es el pago de cantidad líquida establecida en sentencia firme.

Más aún, tratándose de una condena al pago de cantidad líquida, no existían graves dificultades, más allá de las puramente aritméticas, para que la Administración General del Estado cumpliera espontáneamente el fallo. Como han indicado las resoluciones recaídas en el incidente de ejecución, la Administración General del Estado no tenía razón alguna para oponerse al pago ni para retrasarlo. Esta conducta temeraria constituye un argumento adicional para considerar que, en el presente caso, el daño no puede ser atribuido a la Administración de Justicia, sino a la Administración Pública demandada.”.

CAPÍTULO TERCERO. CONCLUSIONES

Dado que el presente trabajo presenta dos partes diferenciadas, si bien interrelacionadas, se expondrán en primer lugar los resultados obtenidos en relación a la propia conceptualización de la institución de la prescripción tributaria y su tratamiento en la normativa fiscal vigente, y en segundo lugar las conclusiones extraídas del estudio de la jurisprudencia del TS aplicable a la prescripción de los derechos del contribuyente.

PRIMERA.- Del estudio realizado se deriva en primer término que la figura de la prescripción como medio extintivo de las obligaciones tributarias está estrechamente relacionada con la prescripción vigente en Derecho común, si bien, la prescripción en el ámbito fiscal presenta unos caracteres definitorios que permiten su calificación y tratamiento autónomo. Tales caracteres han sido establecidos por la propia normativa tributaria, en atención fundamentalmente a las peculiaridades de las deudas fiscales susceptibles de extinguirse a través de este medio y de los sujetos implicados en las relaciones jurídico-tributarias que originan tales obligaciones. En todo caso, aun siendo la institución de la prescripción distinta en las ramas jurídicas fiscal e iusprivatista, comparten sus requisitos esenciales –la inactividad del obligado tributario y el paso del tiempo-, así como su fundamento constitucional –el principio de seguridad jurídica-.

SEGUNDA.- La evolución legislativa de la normativa tributaria en materia de prescripción demuestra que, si bien es una institución que ha permanecido inalterada durante un largo periodo de tiempo, la reforma tributaria habida en los ejercicios 2014 y 2015, y fundamentalmente la modificación de la LGT efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha afectado de manera significativa a la articulación de esta institución, con evidentes efectos prácticos en lo que a la figura de la prescripción se refiere. Estas reformas se han limitado a recoger lo establecido por la jurisprudencia del TS en relación, fundamentalmente, a los derechos de la Administración susceptibles de prescribir y a sus potestades de comprobación, adecuándose también a la normativa vigente en materia de prescripción del IS, cuya modificación proviene de 2014. Se echa en falta por parte del legislador que haya limitado su labor a la recogida de diversos pronunciamientos jurisprudenciales, y no haya realizado ninguna labor en pro de mejorar las directrices que tales resoluciones establecían, las cuales ya habían sido criticadas por la doctrina con carácter previo a la aprobación de la Ley 34/2015.

TERCERA.- La novedad más destacada es la introducción del artículo 66 bis) en la LGT, que sesga un derecho de la Administración tributaria del conjunto de derechos susceptibles de prescripción, el derecho a la comprobación tributaria, estableciendo una excepción a la regla general de que los derechos y potestades de la Administración prescriben a los cuatro años. Tales medidas a nuestro juicio son muy criticables, porque el establecimiento de tal imprescriptibilidad en la facultad de comprobación por parte de la Administración supone dejar sin efecto esta figura jurídica favoreciendo únicamente los intereses de una de las partes de la relación tributaria, ya que mientras los derechos de los contribuyentes, por ejemplo, a solicitar devoluciones de ingresos indebidos, efectivamente prescriben a los cuatro años, las Administraciones tributarias y, en particular, la AEAT, pueden ejercer en un mayor plazo o de forma indefinida sus potestades y derechos, lo que, a todos los efectos, vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica, pues el obligado tributario puede verse siempre expuesto a una comprobación tributaria, independientemente del tiempo transcurrido desde el nacimiento de la obligación comprobada y de la actividad desarrollada respecto a la misma por la Administración.

CUARTA.- En todo caso, debido a la reciente entrada en vigor de la reforma de la LGT, es imprescindible hacer un seguimiento de la eficacia de las medidas adoptadas y de su aplicación práctica. Desde una perspectiva de "*Lege Ferenda*" sería aconsejable rectificar las medidas ineficaces e implementar otras que contribuyan a resolver los problemas que se pretenden solventar en el ámbito de la prescripción tributaria, tratando de mantener el necesario equilibrio entre las potestades de la Administración y los derechos del obligado tributario, y respetando a su vez el principio de seguridad jurídica. A nuestro parecer, tales fines no se han logrado con la regulación actual de esta figura, pues se ha colocado a la Hacienda pública en una situación de preminencia en lo relativo a sus potestades en detrimento del contribuyente.

QUINTA.- En relación al estudio de la jurisprudencia del TS relativa a la prescripción de los derechos del contribuyente, en primer término es necesario señalar que su volumen es muy reducido en comparación con las resoluciones del mismo órgano jurisdiccional correspondientes a conflictos relativos a la prescripción de los derechos de la Administración tributaria. Consideramos que ello se debe esencialmente a los propios derechos en juego y a la mayor amplitud característica de los derechos de

la Administración, que origina también mayores dudas en torno a su interpretación y aplicación.

SEXTA.- Por otro lado, si bien no guarda relación directa con la prescripción, aunque si la afecta, estimamos necesaria la delimitación legal del concepto de ingresos indebidos y su distinción con los ingresos debidos, derivados de la normativa de cada tributo, que posteriormente dan derecho a una devolución. Si bien doctrinalmente y administrativamente ambos conceptos están definidos, es aconsejable a fin de garantizar la seguridad jurídica, que aparezcan nítidamente identificados en la LGT, pues ambos son objeto de numerosos litigios que en muchas ocasiones no finalizan con un efecto positivo para el contribuyente debido a la errónea calificación que efectúa de derecho que se trate.

SEXTA.- De la jurisprudencia del TS concerniente a la prescripción de los derechos del obligado tributario y sus efectos se extrae el trato generalmente favorable y garantista que se otorga a tales derechos del contribuyente. En los diversos litigios resueltos por este órgano jurisprudencial en esta materia, los cuales afectan a cuestiones de muy diversa índole, el Alto Tribunal realiza con carácter general una interpretación del ordenamiento fiscal propicia para los intereses del obligado tributario.

SEPTIMA.-La producción jurisprudencial el TS en torno a esta cuestión se centra en los años noventa, extendiéndose hasta los años 2011-2012. Ello puede deberse a que los caracteres de la prescripción de los derechos del contribuyente han permanecido prácticamente inalterados desde la LGT de 1963, a excepción del derecho al reembolso del coste de las garantías que se incorporó en 1998, y ha sido esta falta de novedades en su regulación la que justifica un número de litigios tan limitado en los últimos años.

OCTAVA.- Por último, en relación a las principales cuestiones objeto de pleito, se observa la preminencia de los problemas derivados de los actos con eficacia interruptiva, así como del cálculo de las cuantías objeto de devolución. Ello sin duda tiene su origen en las deficiencias de la normativa tributaria en éste ámbito. En consecuencia, es esencial que el legislador tributario defina con mayor detalle los supuestos tanto de interrupción del plazo de prescripción y su efectos, como los elementos a considerar en el cálculo de las devoluciones a las que el obligado tributario

tiene derecho, al margen de que provengan de la normativa propia de un determinado tributo, de ingresos indebidos o del coste de garantías prestadas.

La amplia reforma tributaria efectuada recientemente no ha regulado estos extremos, recogiendo únicamente la jurisprudencia relativa a la prescripción de los derechos de la Administración, como previamente se indicó, pero no la relativa a los derechos de los obligados tributarios, perdiendo así una buena oportunidad para mejorar la definición de estas cuestiones litigiosas.

BIBLIOGRAFÍA

1. AA.VV. *Memento Práctico. Fiscal.*, 1ª ed., Francis Lefebvre, Madrid, 2015.
2. ALBIÑANA, C., *Derecho Financiero y Tributario*, 1ª ed., Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1979.
3. BORJA BANQUERI, J.A., El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: especial referencia al plazo para su ejercicio, *Carta tributaria. Monografías*, núm. 9, 2003, pp. 1-24.
4. CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario. Parte General*, 8ª ed., Thomson Civitas, Madrid, 2004.
5. CALVO ORTEGA, R. (Dir.), TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, 1ª ed., Civitas, Madrid, 2004.
6. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*, 18ª ed., Thomson Reuters, Madrid, 2014.
7. CALVO ORTEGA, R. (Dir.), TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), CHECA GONZÁLEZ, C., FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., GARCÍA-MONCÓ, A., GARCÍA NOVOA, C., GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., SIMÓN ACOSTA, E., VEGA HERRERO, M., *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Thomson Reuters, Madrid, 2009.
8. CALVO VERGEZ, J., El reembolso del coste de las garantías aportadas para lograr la suspensión de la ejecución del acto administrativo, *Gaceta fiscal*, núm. 291, 2009, pp. 124-148.
9. CALVO VERGEZ, J., El procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos, *Revista jurídica de la Región de Murcia*, núm. 43, 2010, pp. 57-82.
10. CALVO VERGEZ, J., Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales, *Diario La Ley*, núm. 7592, 2011, pp. 5-15.

11. CALVO VERGEZ, J., La prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos. Un análisis jurisprudencial, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6, 2014, pp. 187-208.
12. CALVO VERGEZ, J., La comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el impuesto sobre sociedades y la necesaria protección de la seguridad jurídica, *Quincena fiscal*, núm. 17, 2015, pp. 23-63.
13. CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho financiero y tributario*, 15ª ed., Aranzadi, Madrid, 2015.
14. CHAMORRO Y ZARZA, J.A., *Derecho Tributario. Parte General.*, 1ª ed., Ratio Legis, Salamanca, 2014.
15. CORTES DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Volumen 1, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985.
16. DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., *Derecho Tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos.*, 4ª ed., CEF, Madrid.
17. DIEZ PICAZO, L., La extinción de la deuda tributaria, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964, pp. 467-488.
18. DIEZ PICAZO, L., *La prescripción en el Código Civil*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 1994.
19. ESCRIBANO LÓPEZ, F., Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos., *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, pp.183-198.
20. ESEVERRI MARTÍNEZ. E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general.* 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
21. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, 1ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
22. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, 1ª ed., Madrid, La Ley, 1992.

23. FALCÓN Y TELLA, R., Los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento y la interrupción de la prescripción: el voto particular a la STSJ Madrid de 19 de Noviembre de 2013 y las SSTs de 5 y de 23 de Octubre de 2012, *Quincena fiscal*, núm. 9, 2014, pp. 11-17.
24. FALCÓN Y TELLA, R., El *dies a quo* en la prescripción del derecho a liquidar, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2015, pp. 11-14.
25. FALCÓN Y TELLA, R., Las cantidades pendientes de compensar o deducir al iniciarse un procedimiento de comprobación o inspección, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2016, pp. 9-13.
26. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, 1ª ed., Aranzadi, 2001.
27. FERREIRO LAPATZA, J.J., La extinción de la obligación tributaria, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 77, 1968, pp. 1015-1076.
28. GARCIA AÑOVEROS, Las Fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964, pp. 309-342.
29. GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000.
30. HENSEL, A.: *Derecho tributario*, Traducción y estudio preliminar por ANDRÉS BAEZ MORENO, MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO y ENRIQUE ORTÍZ CALLE, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2005.
31. HERNÁNDEZ VERGARA, A., HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS J.M., Cómputo de los plazos de prescripción de la deuda tributaria, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Aranzadi, Madrid, 2008.
32. IGLESIAS CASAS, J.M., La configuración del derecho de reembolso del coste desde las garantías aportadas por el contribuyente en la nueva Ley General Tributaria, *Crónica tributaria*, núm. 117, 2005, pp. 107-132.
33. JARRACH, D., *Curso de Derecho Tributario*, 3ª ed., Cima, Buenos Aires, 1980.

34. JUAN LOZANO, A.M., *La interrupción de la prescripción tributaria*, 1ª ed., Tecnos, Madrid, 1993.
35. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ª ed., Tecnos, Madrid, 2014.
36. MARTINEZ GINER, A., La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la administración tributaria: doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley, *Quincena fiscal*, núm. 20, pp. 57-115.
37. MATA SIERRA, M.T., *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, 1ª ed., Lex Nova, Pamplona, 2014.
38. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *La prescripción en Derecho tributario*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 1998.
39. MENENDEZ MORENO, A. (Dir.), ALONSO MURILLO, F., ANIBARRO PÉREZ, S., CORCUERA TORRES, A., PÉREZ DE VEGA, L., VILLARÍN LAGOS, M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra.*, 15ª ed., Thomson Reuters, Valladolid, 2014.
40. MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), FERNÁNDEZ AMOR, J.A., GARCÍA CALVENTE, Y., GARCÍA LUÍS, T., MANZANO SILVA, E., RUIZ GARIJO, M., SESMA SÁNCHEZ, B., VAQUERA GARCÍA, A., VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 5ª ed., Tecnos, Madrid, 2015.
41. MICHELLI, G.A., *Corso di Diritto Tributario*, 6ª ed., Utet, Torino, 1981.
42. ORENA DOMÍNGUEZ, A., La comprobación de ejercicios prescritos, *Quincena fiscal*, núm. 22, 2015, pp. 49-85.
43. PÉREZ ROYO, F., Sobre la prescripción en Derecho tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma, *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, pp. 199-208.
44. PUGLIESE, G., *La prescrizione estintiva*, 4ª ed., UTET, Torino, 1924.

45. PUIG BRUTAU, J., *Caducidad, prescripción extintiva y usucapión*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 1988.
46. RANDAZZO, A., Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Vol. 30, 1971, pp. 453-485.
47. SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Madrid, 1963.
48. SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 6ª ed., Sección de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1988.
49. SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero. Tomo I. Volumen III.*, 1ª ed., Universidad de Madrid, Madrid, 1967.
50. VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1990.

ÍNDICE CRONOLÓGICO DE SENTENCIAS Y RESOLUCIONES CITADAS

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

1. STC de 16 de julio de 1987 (RTC 1987\126)
2. STC de 18 de octubre de 1990 (RTC 1990\157)
3. STC de 21 de enero de 1996 (RTC 1996/6)
4. STC de 26 de marzo de 2001 (RTC 2001/71)
5. STC de 13 de octubre de 2003 (RTC 2003/179)
6. STC de 27 de octubre de 2003 (RTC 2003/188)
7. STC de 15 de diciembre DE 2003 (RTC 2003/220)
8. STC de 14 marzo de 2005 (RTC 2005\63)
9. STC de 6 de mayo de 2013 (RTC 2013\109)

TRIBUNAL SUPREMO

1. STS de 2 de diciembre de 1974 (RJ 1974\4487)
2. STS de 7 de enero de 1975 (RJ 1975\60)
3. STS de 26 de julio de 1983 (RJ 1983\4003)
4. STS de 14 de diciembre de 1993 (RJ 1993\9326)
5. STS de 19 de junio de 1997 (RJ 1997\6181)
6. STS de 1 de octubre de 1997 (RJ 1997\7741)
7. STS de 8 de julio de 1998 (RJ 1998\9893.)
8. STS de 18 de septiembre de 1998 (RJ 1998\7519)
9. STS de 21 de noviembre de 1998 (RJ 1998\9407)
10. STS de 19 de febrero de 2000 (RJ 2000\1644)
11. STS de 1 de abril de 2000 (RJ 2000\2827)
12. STS de 26 de junio de 2000 (RJ 2000\4480)
13. STS de 29 de septiembre de 2000 (RJ 2000\7873)
14. STS de 8 de febrero de 2002 (RJ 2002\2242)
15. STS de 23 de abril de 2002 (RJ 2002\4254)
16. STS de 29 de junio de 2002 (RJ 2002\6083)
17. STS de 13 de febrero de 2003 (RJ 2003\2712)
18. STS de 4 de marzo de 2003 (RJ 2003\3288)

19. STS de 16 de abril de 2003 (RJ 2003\4450)
20. STS de 2 de octubre de 2003 (RJ 2003\8138)
21. STS de 16 de diciembre de 2003 (RJ 2003\9144)
22. STS de 20 de enero de 2004 (RJ 2004\536)
23. STS de 18 de enero de 2005 (RJ 2005\898)
24. STS de 7 de septiembre de 2006 (RJ 2006\6579)
25. STS de 31 de octubre de 2006 (RJ 2006\7838)
26. STS de 13 de febrero de 2007 (RJ 2007\535)
27. STS de 4 de julio de 2007 (RJ 2007\9104)
28. STS de 8 de octubre de 2007 (RJ 2007\6478)
29. STS de 17 de marzo de 2008 (RJ 2008\2330)
30. STS de 2 de abril de 2008 (RJ 2008\2718)
31. STS de 28 de abril de 2008 (RJ 2008\4973)
32. STS de 2 de junio de 2008 (RJ 2008\5468)
33. STS de 23 de junio de 2008 (RJ 2008\6492)
34. STS de 6 de noviembre de 2008 (RJ 2009\339)
35. STS de 11 de noviembre de 2008 (RJ 2008\5552)
36. STS de 22 de diciembre de 2008 (RJ 2009\369)
37. STS de 9 de enero de 2009 (RJ 2008\771)
38. STS de 13 de mayo de 2010 (RJ 2010\2519)
39. STS de 28 de junio de 2010 (RJ 2010\5915)
40. STS de 28 de junio de 2010 (RJ 2010\5916)
41. STS de 6 de octubre de 2010 (RJ 2007\7003)
42. STS de 20 de octubre de 2010 (RJ 2010\7407)
43. STS de 24 de noviembre de 2010 (RJ 2010\8648)
44. STS de 23 de diciembre de 2010 (RJ 2010\8001)
45. STS de 13 de enero de 2011 (RJ 2011\1087.)
46. STS de 27 de enero de 2011 (RJ 2011\507)
47. STS de 10 de marzo de 2011 (RJ 2011\2056)
48. STS de 30 de marzo de 2011 (RJ 2011\3399)
49. STS de 5 de abril de 2011 (JUR 2011\165055)
50. STS de 20 de abril de 2011 (RJ 2011\3654)

51. STS de 9 de junio de 2011(RJ 2011\5186)
52. STS de 14 de julio de 2011 (RJ 2011\6488)
53. STS de 18 septiembre 2012 (RJ 2012\8931)
54. STS de 24 de septiembre de 2012 (RJ 2012\9231)
55. STS de 22 de octubre de 2012 (RJ 2012\10238)
56. STS de 9 de mayo de 2013 (RJ 2013\3878)
57. STS de 10 de mayo de 2013 (RJ 2013\3883)
58. STS de 20 de septiembre de 2013 (RJ 2013\6508)
59. STS de 22 de noviembre de 2013 (RJ 2013\7562)
60. STS de 19 de marzo de 2014 (RJ 2014\1740)
61. STS de 5 de febrero de 2015. (RJ 2015\1045)
62. STS de 26 de febrero de 2015 (RJ 2015\1281)

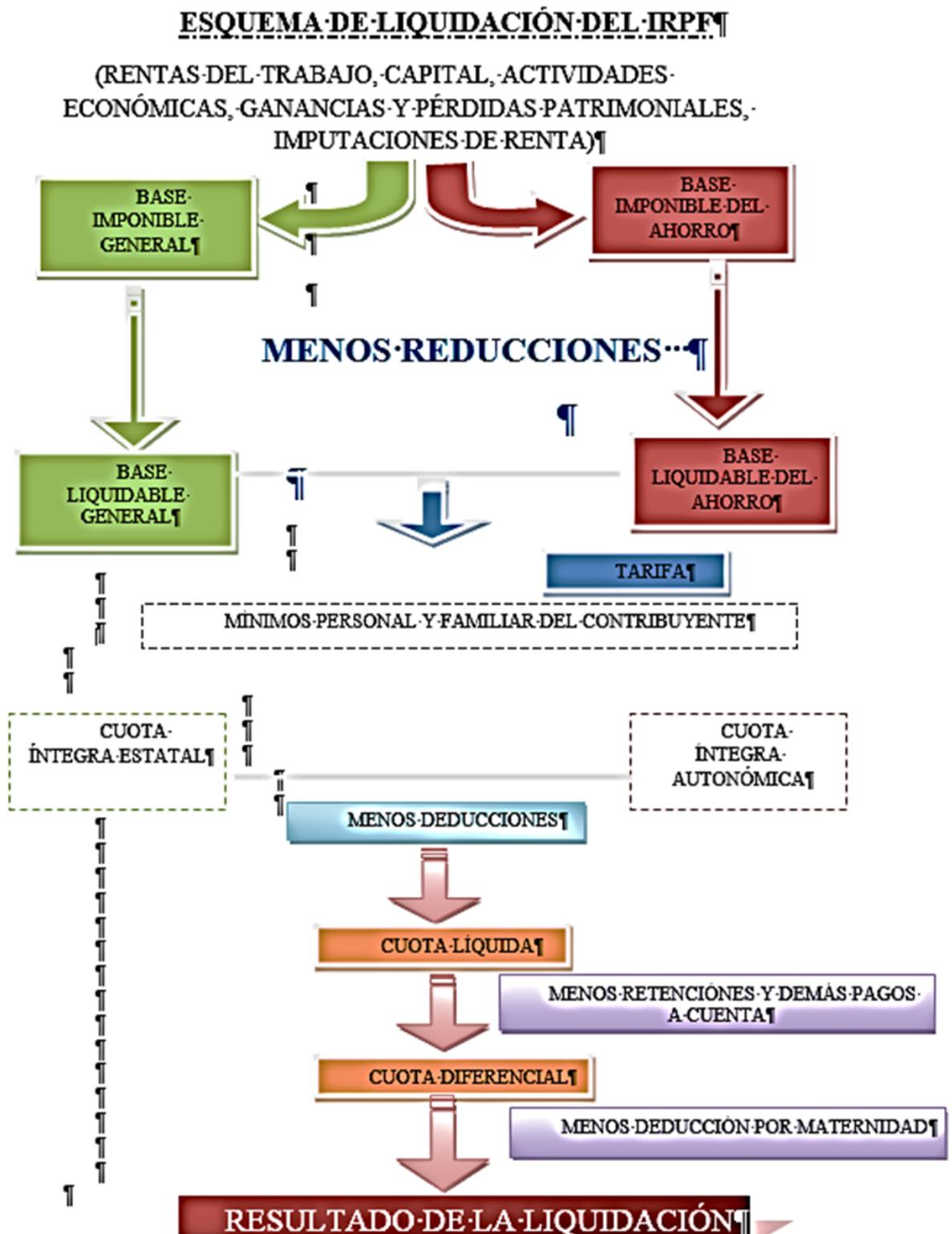
TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

1. STSJ Madrid de 19 de noviembre de 2013 (JT 2014\ 494)

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

1. Resolución de 26 de marzo de 2009 (JT 2009\752)
2. Resolución de 23 de julio de 2009 (JT 2009\1217)

ANEXO I



ANEXO II

HECHO IMPONIBLE Y LIQUIDACIÓN DEL IVA

