



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**LA SEGURIDAD JURÍDICA EN
LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.
LA PRESCRIPCIÓN DE LAS
OBLIGACIONES.**

Alumno: María Virtudes Garrido Prieto

Octubre, 2016

RESUMEN

Nuestro objetivo ha sido el análisis del instituto jurídico de la prescripción. Una figura que constituye expresión del principio de seguridad jurídica –refrendado constitucionalmente– y cuyo desarrollo doctrinal se inicia en el ámbito del Derecho Privado. Por lo que fue necesario partir de la dogmática civil para una primera aproximación a su concepto, contenido y alcance. Su similitud con otras categorías –que comparten inspiración, e igualmente cuentan con una referencia temporal–, nos obligó a abordarlas, siquiera someramente (la caducidad). Con lo anterior, ya estuvimos preparados para exponer el tratamiento jurídico y la evolución de su formulación y alcance en el ámbito tributario (singularmente destacamos la incidencia de la reforma fiscal de 2015). Es de rigor, establecer las diferencias entre las concepciones tradicionales de esta institución (mayoritariamente privadas) y la versión de la misma en el ámbito del Derecho Público, singularmente el Derecho Tributario. Fue nuestro empeño final.

ABSTRACT

Our goal has been the analysis of the legal status of prescription. A legal form that constitute as expression of legal certainty –endorsed constitutionally– whose doctrinal development begins in the field of Private Law. Consequently there was necessary depart from the civil dogmatic for a first approach to its concept, content and scope. Its similarity to other categories –which share inspiration, and also have a reference temporal–, which forced us to do a rapid overview of the expiry. With this, we were ready to state the legal treatment and the evolution of its formulation and scope in the area of taxation (we note in particular the impact of the tax reform of 2015). It has to be said that to establish the differences between traditional conceptions of this institution (mostly private) and the version of it in the field of Public Law, singularly Tax Law. It was our final determination.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO PRINCIPIO FUNDAMENTAL	6
2.1. El instituto jurídico de la prescripción.....	8
2.2. La figura jurídica de la caducidad.	12
3. LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.....	17
3.1. Diferencias entre la prescripción en materia civil y tributaria.	19
3.2. Evolución de la institución en materia tributaria.....	20
4. LA PRESCRIPCIÓN TRAS LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2015	24
4.1. Derecho a determinar y exigir la deuda tributaria.	26
4.2. Derecho a solicitar y obtener devoluciones y reembolsos.....	27
4.3. Interrupción de la prescripción.	29
4.4. Derecho a comprobar e investigar (art. 66 bis LGT).....	32
5. OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	34
5.1. Pago.	35
5.2. Compensación.	36
5.3. Condonación.....	36
6. CONCLUSIONES.....	37
7. BIBLIOGRAFÍA	41
8. LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA	44
9. ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS	46

1. INTRODUCCIÓN

En tiempos de tribulación normativa como los actuales, es cuando con mayor consuelo evocamos los viejos principios del Derecho. La profusión normativa, los cambios en la acción pública sin sustento bastante en nuevas concepciones u orientaciones ideológica, y los vaivenes del legislador apremiado por una crisis económica que es incapaz de ser abordada por el ejecutivo (que decide las políticas públicas y es el verdadero artífice de las normas ante la pérdida de centralidad de los Parlamentos). Todo ello, decimos, nos hace recuperar la vieja doctrina de los principios del Derecho. Es precisamente ante un panorama tan inquietante cuando es exigible centrarnos en la necesidad de seguridad jurídica, y está justificado el estudio de instituciones como la prescripción extintiva, derivada de aquél principio, y una de sus expresiones en el ámbito del Derecho Tributario.

La prescripción –en cualquiera de sus modalidades– es un instituto jurídico que tiene su origen en la doctrina del Derecho Civil¹ y su fundamento en el principio de seguridad jurídica. Una institución jurídica “*por la cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho*” o de extinguir las acciones y derechos².

En el ámbito tributario, se configura como una garantía para el contribuyente, que le permite poner plazo a la extinción de las obligaciones. Pasado el período de tiempo establecido por ley, ni la Administración ni el contribuyente podrán exigirse recíprocamente el derecho que prescribe.

Se configura, inicialmente, como una figura extintiva de derechos y acciones. Y requiere, para su reconocimiento, la inactividad de los sujetos vinculados y el transcurso de un tiempo suficiente.

Junto a la prescripción coexiste otra figura jurídica, que comparte principio, y que se articula también con referencia temporal, la caducidad. Necesitamos por este motivo sentar

¹ En Derecho Tributario, como señala García Novoa “*los términos utilizados en las normas tributarias van a tener el significado que comúnmente se les asigne en el Derecho Civil, por elementales razones de unidad del ordenamiento jurídico, pero sólo en tanto la norma fiscal no les atribuya un significado propio*”. García Novoa, C. (2013), “Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria”, *Dereito*, 22, p.144 (Disponible *on line*: <http://www.usc.es/>).

² Brachfield Montaña, P. J. (2012), “La prescripción extintiva de las deudas”, *Estrategia Financiera*, 299, p.2 (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

las bases para su correcta distinción, y dejar claras sus implicaciones, sus efectos, y sus posibilidades de uso.

Abordamos el instituto de la prescripción, desde su fundamento en la tradición jurídica (principio de seguridad e inicio del proceso codificador), pasando por su traslación a los distintos textos normativos, hasta su configuración en la vigente Ley General Tributaria (LGT)³. Además, como indicábamos, de distinguirla de figuras afines.

2. LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO PRINCIPIO FUNDAMENTAL

La seguridad jurídica es un principio constitucional, recogido como tal en el artículo 9.3 de la Constitución Española (CE)⁴. Se trata de una máxima universal que juega un papel fundamental en cualquier sistema jurídico⁵. Su consagración en el texto constitucional ya da indicios de su carácter determinante y sustentador de las denominadas “Democracias Occidentales”. Aquel Estado que sistemáticamente lo infrinja no podrá por más que ser considerado un “Estado fallido”, y, por supuesto, jamás podría afirmar sobre sí mismo que es un “Estado de Derecho”⁶.

³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003), recientemente afectada por una reforma de gran calado, a la que posteriormente nos referiremos. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 227, de 22 de septiembre de 2015).

⁴ Art. 9.3: “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”. Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978 (BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

⁵ Junto a este principio de seguridad jurídica existen otros, no menos importantes (recogidos también en el mismo art. 9.3 CE), que a veces se confunden con su contenido, o cuya confluencia nos permite afirmar que ésta se da, pero cuya constatación aislada, no garantiza la afirmación de que existe seguridad. Como señaló el Tribunal Constitucional, la seguridad jurídica, “es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente” (STC 27/1981, de 20 de julio, Fundamento Jurídico 10º).

⁶ No obstante, no cabe sustentar el carácter de un Estado, únicamente sobre los hombros de este principio. Como muy certeramente señala el Tribunal Constitucional, «... el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente,

La seguridad jurídica evoca certeza y previsibilidad, tanto en la elaboración como en la aplicación de las normas. Su comprendido esencial radica en saber a qué atenerse. “*Si la seguridad jurídica, en efecto, constituye un principio del Derecho –Bermejo Vera– es porque debe ordenar y encauzar la vida social por medio del valor de la justicia*”⁷.

Para nuestro Tribunal Constitucional “...*la exigencia del art. 9.3 de la Constitución relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas...Hay que promover y buscar –continúa diciendo– la certeza respecto a qué es Derecho y no, –y en ningún caso– provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuales las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuales sean éstas*”⁸. Es una exigencia de este principio que el ciudadano tenga acceso, en todo momento, al conocimiento del derecho aplicable, su alcance e interpretación, los derechos que le garantiza y su sostenimiento en el tiempo.

Un aspecto que debemos destacar es que, a pesar de su larga trayectoria en la dogmática jurídica tradicional, se consideró necesario que obtuviera consagración como principio constitucional –general de todo ordenamiento jurídico–. Hasta ese momento, inspiraba la legislación ordinaria y la doctrina jurisprudencial. Su consagración constitucional,

siendo así que éste, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento, como instrumento de perfeccionamiento y de progreso. La interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad –una de las manifestaciones de este principio– entrañaría consecuencias contrarias a la concepción que fluye del art. 9.2 de la Constitución... Por ello, el principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la Norma fundamental, no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal» (STC 126/1987, de 16 de julio, Fundamento Jurídico 11º). El maximalismo en el Derecho siempre reporta resultados adversos.

⁷ Bermejo Vera, J. (2010), “El principio de seguridad jurídica”, en Santamaría Pastor, J.A. (Dir.), *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, Madrid, LA LEY, p.3 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

⁸ STC 46/1990, de 15 de marzo, Fundamento Jurídico 4º. *Vd.* en el mismo sentido, STC 150/1990, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico 8º, STC 96/2002, de 25 de abril, Fundamento Jurídico 5º.

hace innecesaria una formulación explícita en la legislación sectorial. La LGT, no se refiere directamente a él, aunque se halla implícito en muchos de sus preceptos⁹.

La seguridad jurídica, por supuesto, es aplicable en el ámbito tributario, no sólo por ser un ordenamiento integrado de obligaciones de dar, que deben ser previsibles para los contribuyentes, sino también, por la profusa normativa tributaria, de altísima complejidad técnica, que propicia situaciones de inestabilidad e inseguridad.

La seguridad jurídica tiene la virtud de aportar certidumbre a la posición jurídica del contribuyente, una vez transcurrido el tiempo legalmente establecido. Es obvio que las posibilidades de actuación administrativa, no pueden quedar abiertas eternamente, debe establecerse un plazo máximo de duración, al objeto de asegurar la tranquilidad de las relaciones jurídicas, evitando la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos.

La razón de iniciar nuestro trabajo con una somera aproximación a este principio es comprensible si reparamos en que constituye la razón última de la institución jurídica que hemos elegido analizar, la prescripción. Y, por supuesto, también de aquella otra con la que hemos de delimitarla, la caducidad¹⁰.

2.1. El instituto jurídico de la prescripción.

La prescripción, como decíamos, tiene su origen en el Derecho Privado, hallándose su régimen jurídico en el Código Civil (CC)¹¹. Es un instituto jurídico que nace como manifestación del principio de seguridad jurídica, dado que las obligaciones no pueden

⁹ El artículo 3.2 de la LGT hace referencia a los principios de aplicación del sistema tributario, y omite cualquier alusión a este criterio general, que sin embargo inspira buena parte de su contenido. (Según el artículo 3.2 LGT: “*La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios*”).

¹⁰ No son las únicas manifestaciones de este principio, podemos mencionar como otras expresiones del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario, la Teoría de los derechos adquiridos y la Doctrina de los actos propios. (Vd. sobre la materia: Santamaría Pastor, J.A. (2010), *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, Madrid, LA LEY, 1620 pp.).

¹¹ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (*Gaceta de Madrid*, núm. 206, de 25 de julio de 1889).

permanecer en situación de pendencia eternamente. Es decir, el sujeto pasivo (ya sea el deudor o sus herederos) de una relación jurídica no puede estar “a expensas” de que el sujeto activo ejercite contra él su derecho, en una situación de inseguridad o incertidumbre.

Para García Novoa, “*la prescripción es una institución imprescindible para un sistema jurídico que proteja la seguridad jurídica*”. La dejación en el ejercicio de los derechos, o la extinción de una facultad que legalmente debiera haberse emprendido en un plazo determinado, traería como consecuencia la consolidación de las situaciones jurídicas¹².

El CC establece una diferenciación entre prescripción adquisitiva y extintiva (art. 1930). Ambas, a consecuencia del factor tiempo, pero en un caso se adquieren derechos y en otro se extinguen (derechos y acciones), respectivamente.

La prescripción extintiva originaría el decaimiento, por no ejecución, de un derecho. Se trata de “sancionar” esa actitud de dejadez. La diligencia en el ejercicio de las obligaciones es siempre una expectativa razonable, por lo que el ordenamiento articula la confianza de que el transcurso del tiempo sin actividad tendrá como consecuencia la extinción del derecho a su ejercicio¹³.

En palabras de Moya-Angeler Sánchez “*la prescripción es uno de los modos de extinción de derechos y acciones por el transcurso del tiempo o, con más propiedad, por la pasividad o inacción del titular [...] unida a la inexistencia de actuación administrativa por el deudor que implique reconocimiento de la obligación*”¹⁴. El autor se refiere a “derechos y

¹² García Novoa, C. (2006), “Aplicación de los tributos y seguridad jurídica”, en VV.AA. (2006) *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 237-258.

¹³ Como afirma la jurisprudencia, “*la prescripción es una institución que, al servicio de la seguridad jurídica, impide que la desidia o la negligencia del acreedor prolongue indefinidamente la exigibilidad de una deuda, lo que en el campo del derecho privado concede al obligado la facultad de enervar la acción reclamatoria del crédito, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley, facultad que puede ejercitarse o no y por lo tanto renunciarse expresa o tácitamente*”. [STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 12 noviembre 1998 (FJ. 3º)].

¹⁴ Moya-Angeler Sánchez, J. (2012), “La prescripción tributaria”, *Diario La Ley*, 7814, p.1 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>). En el mismo sentido, Falcón y Tella define la prescripción como una forma de “*extinción o debilitamiento de la obligación como consecuencia del «silencio» de la relación jurídica («inacción» del acreedor y falta de reconocimiento por el deudor) durante un período de tiempo*”. [Citado por

acciones” porque en los mismos términos se pronuncia el CC en el artículo 1930: “*se extinguen [...] por la prescripción los derechos y las acciones, de cualquier clase que sean*”.

Para que tenga lugar la prescripción extintiva –señala la doctrina civil–, han de exigirse los siguientes requisitos:

-“*Que el derecho sea prescriptible* –según Monserrat Molina realmente prescriben aquellos derechos patrimoniales disponibles, es decir, derechos reales y de crédito–.

- *El derecho debe permanecer inactivo, es decir, que no sea ejercitado.*

- *Que transcurra un periodo de tiempo establecido en la ley.*

- *Que se alegue la prescripción por vía judicial, no es apreciable de oficio, sino a instancia del deudor*”¹⁵.

De este último requisito se desprende que, la prescripción no se aplica de oficio, sino a instancia de parte. De tal modo que, una vez transcurrido el plazo de prescripción, si el deudor no la invoca, haciéndola valer ante los Tribunales, se entenderá la renuncia a la misma.

La renuncia a la prescripción ganada, se recoge en el CC, concretamente en el artículo 1935, según el cual “*renunciar la prescripción ganada*” no implicaría la renuncia al “*derecho de prescribir para lo sucesivo*”. Entendiéndose tácitamente renunciada la prescripción, “*cuando la renuncia resulta de actos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido*”.

Para Brachfield Montaña, “*la prescripción es un beneficio renunciable por el deudor, que puede pagar la deuda prescrita si se siente moralmente y éticamente obligado a hacerlo*”¹⁶. Los expertos en esta materia sostienen que la prescripción extintiva queda orientada a la protección de intereses individuales. Es por ello, que resulta efectiva cuando la invoca el sujeto que se beneficia de la misma. Quien, al mismo tiempo, puede renunciar a ella¹⁷.

Galapero Flores, R (2006), “La prescripción de la obligación tributaria en la LGT”, *Nueva Fiscalidad*, 5, p. 1 (Disponible *on line*: <http://0-app.vlex.com>).

¹⁵ Monserrat Molina, P.E. (2015), “La reforma de la prescripción en el Código Civil. Una visión crítica”, *Actualidad Civil*, p.3 (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

¹⁶ Brachfield Montaña, “La prescripción extintiva de las deudas”, *op. cit.*, p.4.

¹⁷ Sobre las diferencias entre prescripción tributaria y civil, en materia de reconocimiento de la prescripción ganada y la renuncia a la misma, *vd.* STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de

Si atendemos a la regulación ofrecida por el CC, a pesar de hacer referencia en el artículo 1930 a la prescripción de derechos y acciones –nos referimos a la prescripción extintiva–, los preceptos de su regulación (arts. 1961 al 1975) quedan denominados bajo la rúbrica “*prescripción de las acciones*”. Entendiéndose en este caso, que lo que prescribe en realidad es la acción.

“*Las acciones prescriben por el mero lapso del tiempo fijado por la ley*” (art. 1961 CC). Apreciamos esta regulación por parte del legislador como inconclusa, dado que la prescripción tiene cabida, en primer lugar, por el “silencio” producido en la relación jurídica, tanto por parte del acreedor –que no ejercita el derecho que le compete–, como por parte del deudor –que no hace efectivo el reconocimiento de su obligación–. Ello, obviamente, junto al transcurso de tiempo fijado en la ley, con el propósito de procurar seguridad jurídica.

Establece el CC, 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 pudieran ejercitarse*” (art. 1969).

Asimismo, una de las características irrefutables de la prescripción, es la interrupción de la misma, ya sea “*ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor*” (art. 1973). Esta connotación hace que el plazo prescriptivo se prolongue indefinidamente, dado que cada acto interruptivo reinicia de nuevo el cómputo de la prescripción.

En caso de tratarse de obligaciones solidarias, la interrupción de la prescripción “*aprovecha o perjudica por igual a todos los acreedores o deudores*”. En cambio, en las obligaciones mancomunadas, “*cuando el acreedor no reclame de uno de los deudores más que la parte que le corresponda, no se interrumpe por ello la prescripción respecto a los otros codeudores*” (art. 1974). Es decir, no se extiende la prescripción a todos los deudores, sino al que se dirige la reclamación, por parte del acreedor.

12 noviembre 1998. Para este alto Tribunal, “*es cierto que esta Sala, en Sentencias de 1989 (las de 6 y 26 junio) y en la de 1 febrero 1993, entre otras, aceptó la posibilidad de la renuncia a la prescripción ganada en aplicación del ya citado artículo 1935 del Código Civil, pero esa doctrina ha sido modificada por las más recientes de 8 febrero 1995 y 14 febrero 1997, en las que partiendo de la sustancial diferenciación entre la prescripción civil y la tributaria, se niega la posibilidad de renuncia del contribuyente a la prescripción ganada, que ha de aplicarse de oficio, sin necesidad de que se invoque o excepcione por el sujeto pasivo, conforme al artículo 67 de la Ley General Tributaria*” (FJ. 3°).

Estos atributos de la prescripción civil aunque aparentemente puedan parecer aplicables al ámbito tributario, no es así, dado que existen algunas diferencias al respecto, que posteriormente analizaremos. Lo que sí podemos decir, es que el concepto jurídico de prescripción no es un instituto uniforme en los distintos sectores jurídicos, sino que tiene ciertas peculiaridades en relación a la materia concreta en la que actué.

Un aspecto al que nos gustaría aludir es la reforma operada recientemente en el CC¹⁸. Se trata de la primera actualización del régimen jurídico de la prescripción contenida en dicho Código, que ha permanecido inalterable desde su promulgación en 1889 hasta el momento presente.

Esta reforma tenía entre sus objetivos el propósito de reducir el plazo de prescripción establecido en el 1964.2 del CC relativo a las acciones personales –que no tuvieran plazo de prescripción– pasando del período establecido de 15 años a cinco.

Este cambio ha sido significativo –aunque no inesperado– en la legislación civil. El acortamiento tan radical del plazo prescriptivo, parece ser una medida favorable para el deudor, y en contraste perjudicial para el acreedor. Es nuestra opinión creemos oportuno esta reducción, ya que parecía excesivo un plazo de 15 años, así como una incongruencia entre este amplio plazo y la brevedad de otros plazos prescriptivo previsto en el CC.

2.2. La figura jurídica de la caducidad.

El transcurso de tiempo es algo natural, y genera por sí mismo, o junto a otras circunstancias, diferentes efectos jurídicos. Tanto la prescripción como la caducidad son consecuencia del transcurso de tiempo, con fundamento en el principio constitucional de seguridad jurídica¹⁹.

¹⁸ Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE, núm. 239, de 6 de octubre de 2015).

¹⁹ Vimos como la prescripción –en ambas modalidades– supone la pérdida de un determinado derecho por no ejercitarlo durante un período de tiempo legal. En este caso, el paso del tiempo no es un hecho constitutivo de la situación jurídica, sino que es meramente circunstancial. En cambio, en la caducidad, el factor tiempo sí que forma parte de la situación jurídica. *Vd.* al respecto, Gómez Puentes, M. (1999), “Prescripción, caducidad y perención administrativas”, *Revista Justicia Administrativa*, 4, pp.1-21 (Disponible *on line*: <http://0-www.iustel.com>).

En este caso, aunque la caducidad no se halle regulada en el CC, podemos decir que se ha ido elaborando doctrinal y jurisprudencialmente.

Evidentemente, desde tiempos remotos el cumplimiento de las obligaciones –y el ejercicio de los derechos–, siempre ha estado sujeto a plazos. Pero con el desarrollo del Derecho los términos de cumplimiento se han diversificado, ampliándose o reduciéndose los periodos, y sujetándose a un régimen de prescripción (con posibilidad de interrupción) o de caducidad (en cuyo período sólo cabría la suspensión).

Caballero Sánchez ofrece una distinción entre varias modalidades de esta figura. Diferenciando, por un lado, la caducidad de los procedimientos (perención), y por otro, la caducidad de derechos. Según este autor, la perención (o caducidad procesal) tiene su origen en la desbordante situación de congestión de la Administración de Justicia. Y, la caducidad de derechos (o caducidad *strictu sensu*), operaría como una forma extintiva de aquellas situaciones jurídicas que no han sido ejercitadas en plazo (en palabras de Caballero: “*como una prescripción de plazos cortos*”)²⁰.

El Tribunal Supremo define la caducidad como “*un modo de extinción de un derecho por el mero transcurso del tiempo señalado por la ley; se trata de un derecho que nace con un plazo de vida y que, pasado éste, se extingue; es un derecho de duración limitada*”²¹. Es decir, caducan aquellos derechos (o acciones), sujetos a un plazo temporal que corre inexorablemente, sin mediar actuación alguna que pueda detenerlo, a no ser que se ejercite el derecho o acción correspondiente. De no ser así, pasado el tiempo establecido para su ejecución, se extinguen²².

Por lo que respecta a la perención, se concibe como un instituto con referencia procedimental o procesal. Se trata, según Caballero Sánchez de una “*forma de terminación anticipada o anormal de los procedimientos que se hallan paralizados por falta de impulso,*

²⁰ Vd. Caballero Sánchez, R. (1999), “Nacimiento y evolución del instituto de la caducidad en el Derecho Administrativo”, *Revista Vasca de Administración Pública*, 55, p.3 (Disponible *on line*: <http://0-www.iustel.com>).

²¹ Vd. al respecto la STS (Sala de lo Civil), de 12 de junio de 1997 (FJ. 3°).

²² Por el contrario, en el instituto jurídico anteriormente analizado, prescriben aquellos derechos o acciones, que no tiene una duración determina, es decir, no nacen con un límite temporal, sino que la ley estable un plazo para ejecutarlos. Si trascurrido dicho plazo, no se ejecutan, se produce su extinción.

trámite o resolución –agotado el lapso de tiempo legal, el procedimiento se extinguen para evitar que queden abiertos indefinidamente–. *Es un instituto que viene a poner fin a la situación de pendencia e incertidumbre jurídica que la prolongada duración de un procedimiento entraña*²³. Se extingue el procedimiento, no el derecho.

Para aportar un concepto de esta figura jurídica, atenderemos a la jurisprudencia, y sus pronunciamientos al respecto. Sobre todo, para atender a la distinción que realiza entre ambos institutos jurídicos –prescripción y caducidad–. Que nos proporcionará argumentos suficientes para aproximarnos a la identificación y diferenciación de dos categorías que frecuentemente encontramos expuestas de manera confusa. En este sentido, conviene destacar alguna de las sentencias que han constituido hitos en este empeño.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 31 de octubre de 1978, señala que: *“la caducidad hace referencia a la duración del derecho mientras que la prescripción más que al derecho se refiere a la acción, siendo establecida por la ley con fines de seguridad jurídica como sanción a la falta de ejercicio por su titular mientras que la caducidad se refiere simplemente a la necesidad de que el derecho se ejercite en un determinado plazo permaneciendo hasta entonces en situación expectante”*²⁴. Afirmación que parece contradecir lo declarado –por el mismo Tribunal– en la Sentencia de 27 de septiembre de 2002, en relación al ámbito fiscal, donde el máximo Tribunal refería que *“el art. 64 de la Ley General Tributaria ya comienza diciendo que prescribirán a los 5 años –ahora cuatro– los siguientes derechos y acciones, siendo así que sólo prescriben los derechos, tanto en cuanto a su adquisición como a su pérdida; las acciones no prescriben, caducan”*²⁵.

Conceptualmente prescripción y caducidad, son distintas, aunque como hemos mencionado con un nexo común, el requerimiento del trascurso de un plazo de tiempo. Igualmente, reportan certidumbre, haciendo valer la seguridad jurídica. En cuanto a las diferencias, la prescripción requiere ser invocada por el deudor, y el mismo puede renunciar a ella, es decir, no opera de oficio. En cambio, la caducidad se aplica de oficio, y opera *“ipso iure”*, no siendo necesario ser alegada por el interesado.

²³ Gómez Puentes, “Prescripción, caducidad y perención administrativas”, *op. cit.*, p.10.

²⁴ STS (Sala de lo Civil), de 31 de octubre de 1978.

²⁵ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 27 septiembre 2002 (FJ. 1º).

Otra diferencia de calado importante, radica en la posibilidad de interrupción. La prescripción, puede ser interrumpida una y otra vez, reanudándose el plazo con cada acto interruptivo. Pero la caducidad no es susceptible de interrupción, y no permite su prolongación indefinidamente en el tiempo, se trata de un plazo definitivo e improrrogable, siendo lo único que tiene cabida su suspensión, reanudándose por donde quedó.

No obstante, la doctrina se muestra poco firme a la hora de aportar un concepto definitivo. Ni con el auxilio de la jurisprudencia, salimos de la confusión. Tendremos que ceñirnos a cada regulación sectorial para determinar el alcance y los efectos de una y otra institución. En este lugar, atenderemos, más que a las formulaciones generales del concepto, al contenido legal y el alcance que la LGT les atribuya. Por las razones aducidas, nos contentaremos con determinar qué entiende la norma tributaria por prescripción y qué por caducidad. En qué contexto utiliza una u otra categoría, y con qué alcance.

2.1.1. Caducidad en el ámbito tributario.

Hemos visto, que existen determinados derechos o acciones que están sujetos a un plazo preclusivo para su ejercicio, y que el transcurso del tiempo provoca su extinción. Pero, realmente este tipo de caducidad no es al que se refiere la LGT, sino a la caducidad o terminación de los procedimientos por causa de paralización o por el transcurso del plazo máximo legalmente fijado para su conclusión.

La caducidad con anterioridad a la LGT/2003 no ha sido regulada en nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Pero ello, no significa que fuera un instituto jurídico ajeno al Derecho Tributario²⁶. Inicialmente se empezó con cierta timidez a incorporar esta figura jurídica en los procedimientos, en particular en el inspector y en el sancionador.

Como refleja la exposición de motivos de la LGT/2003, la nueva regulación se incorpora a una corriente de renovación y actualización de los procedimientos administrativos, en la que ya se inscribía la Ley 30/1992²⁷. Esta última supuso la modernización de “*los procedimientos administrativos y las relaciones entre los ciudadanos y*

²⁶ Vd. Martínez Giner, L.A., (2004), “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, 11, pp.1-30, (Disponible *on line*: <http://0-www.aranzadigital.es>).

²⁷ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, (BOE, núm. 285, de 27 de noviembre de 1992).

la Administración, sin el correspondiente reflejo en la Ley General Tributaria [de 1963]”²⁸. En este sentido, continua la exposición de motivos diciendo que “la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios”.

Por consiguiente, la LGT optó por una regulación similar a la existente en el ámbito administrativo. Incorporando en su regulación un precepto dedicado a las distintas formas de terminación de los procedimientos tributarios (art. 100) entre las que figura, la caducidad²⁹.

Con la entrada en vigor de la LGT/2003, además de incluir dicho precepto, se suprimió el artículo 105 (LGT/1963), que impedía la caducidad por inacción de la Administración (referencia única que se hacía a este instituto jurídico)³⁰. Y en su lugar, se incorporo el artículo 104 como referencia general, relativo a la obligación que tiene la Administración de resolver los procedimientos tributarios, y notificar resolución expresa dentro de un plazo fijado por la ley, así como los efectos por falta de la misma. Parece ser que el legislador más que definir este instituto jurídico, ha incorporado los efectos que puede generar en los procedimientos tributarios en los que opere. Y, tan sólo se observa la caducidad en toda su extensión en el procedimiento sancionador³¹.

²⁸ Antes de la defensa pública de este trabajo, entrará en vigor la nueva Ley que regula estos procedimientos, y a la que no nos referimos en este lugar. [Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE núm. 236, de 02 de octubre de 2015), que según dispone su Disp. Final 7ª, entrará en vigor al año de su publicación oficial]. Sobre las implicaciones de la nueva norma, en este y otros aspectos, Vd. Martín Rebollo, L. (2016) “La nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común”, *Aranzadi digital*, 1, pp. 1-16 (Disponible *on line*: <http://0-www.aranzadidigital.es>).

²⁹ Artículo 100.1: “Pondrá fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario”.

³⁰ Artículo 105.2: “La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja”.

³¹ En palabra de Pérez Arroyo, “en los procedimientos en fase de gestión su normativa contempla la caducidad, que determinará los efectos que acabamos de ver. En cambio, en el de inspección, su regulación establece que la superación del plazo para resolver no acarrea caducidad, el procedimiento no se archiva y continúa hasta su terminación, aunque sí que se producen ciertos efectos [...] En cuanto al procedimiento

La LGT hace una distinción entre aquellos procedimientos iniciados de oficio o a instancia de parte. En los primeros, la caducidad se produce por falta de resolución en plazo por parte de la Administración, cuando el procedimiento sea susceptible “*de producir efectos desfavorables o de gravamen*” para el interesado (art.104.4). Y, en los segundos, cuando se paralice el procedimiento por causa imputable al interesado (art. 104.3)³².

En cuanto a los efectos de la caducidad, establece el apartado 5 del artículo 104 de la LGT que: “*producida la caducidad, ésta será declarada de oficio o a instancia de parte, produciéndose el archivo de las actuaciones*”. Ello no significa, que el derecho o facultad se extinga, sino que se produce la terminación del procedimiento en cuestión (caduca el procedimiento), en tanto que no se haya cumplido el plazo prescriptivo, podrá iniciarse uno nuevo. Como dice la LGT en el citado artículo la caducidad “*no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria*”.

3. LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El alcance y efectos de la prescripción civil, que ya hemos analizado, no es compartido enteramente por el resto del ordenamiento jurídico, singularmente por el Derecho Público. Desde la doctrina tributaria –Eseverri Martínez y López Martínez– se ha afirmado que la prescripción en este cuerpo normativo “*se presenta con unos perfiles peculiares, si se contrasta con los presentes en el ámbito del Derecho privado*”³³.

sancionador, hay que decir que en él sí que juega la caducidad en toda su extensión, dando lugar, no sólo a la terminación del procedimiento, sino a la extinción del derecho o acción para imponer las sanciones”. Pérez Royo, F. (2015), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 25ª ed., Civitas, p. 121 (Disponible on line: <http://proview.thomsonreuters.com>).

³² En estos casos, la administración advierte al interesado que transcurridos tres meses podrá declarar la caducidad del procedimiento.

³³ A su vez, Pérez Royo explica el porqué de esta singularidad: “*podemos decir que la prescripción que regula la LGT tiene elementos de esta institución –prescripción civil–, como es fundamentalmente el de estar sometida a posibles interrupciones (que, además, al igual que en el caso de la obligación civil, pueda derivarse de actos no sólo del acreedor, sino del propio sujeto pasivo), pero también recoge algún elemento o carácter de la caducidad como es el de su aplicación automática o de oficio*”. Citado por Cazorla Prieto, L.M. (2015), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 15ª ed., Aranzadi, p.142 (Disponible on line: <http://proview.thomsonreuters.com>).

Nuestro trabajo se encuadra en el ámbito tributario y (siendo inevitable hacer referencia al origen de esta figura nacida en el seno del Derecho Civil) esa perspectiva de estudio será nuestro objetivo en las páginas siguientes. En las que no sólo abordaremos las diferencias que imprimen en el estudio de una misma institución ambas disciplinas jurídicas –civil y tributaria–; también profundizaremos en las distintas ocasiones en que opera la figura (obligaciones, facultades y acciones tributarias que se extinguen por prescripción). Igualmente, resulta necesario destacar la evolución de esta categoría en la normativa general tributaria. Cómo se ha formulado en las distintas versiones de la norma, hasta llegar a la redacción actual de los artículos 66 a 70 de la LGT³⁴.

La prescripción en el ámbito tributario es, igual que en el ámbito civil, un modo de extinción de derechos y acciones, a consecuencia de la inacción de los sujetos en ambas partes de la relación jurídico-tributaria³⁵ en el transcurso de un tiempo prolongado.

Calvo Ortega considera que *"la prescripción supone una tensión entre los principios de justicia (que exige el cumplimiento de la obligación) y de seguridad jurídica (que justifica que las relaciones jurídicas no se mantengan permanentemente abiertas cuando los interesados no realizan su contenido)"*. La tensión entre ambos principios debería –según el mismo autor– incrementarse en el ámbito tributario. La naturaleza pública de la obligación tributaria, y su vinculación a los intereses generales, justificarían una singular ponderación del protagonismo de ambos principios³⁶. Para otro sector de la doctrina especializada, la prescripción también se fundamenta, además de en el principio de seguridad jurídica, en el principio de capacidad económica³⁷.

³⁴ Sin olvidar mencionar las vicisitudes de la prescripción en materia sancionadora –art. 189 y 190 LGT–, que no abordaremos en este estudio.

³⁵ El art. 17 LGT, la concibe como una relación compleja, quizá excesivamente amplia y formulada con demasiada poca precisión. No obstante, los “sujetos” de obligaciones y deberes que de ella se desprenden son muchos más que el obligado principal (contribuyente) y la Agencia Tributaria (sujeto activo). La prescripción tributaria también opera sobre las obligaciones de otros titulares (*Vgr.* Retenciones, recargos y las obligaciones formales).

³⁶ Citado por Galapero Flores, “La prescripción...”, *op. cit.*, p. 2.

³⁷ Nos referimos a autores como Coronas Guinart y Mas Rauchwerk, para quienes la prescripción sería, además, una *“exigencia lógica del principio de capacidad contributiva, que postula el gravamen conforme a la capacidad actual, lo que impide que la Administración Tributaria pueda mantenerse ineficaz en la liquidación o*

3.1. Diferencias entre la prescripción en materia civil y tributaria.

Abordaremos una serie de diferencias existentes entre el régimen jurídico de la prescripción tributaria y la civil, dada la distinta naturaleza de las obligaciones.

En primer término, la prescripción tributaria se aplica de oficio, sin necesidad de ser invocada o excepcionada por el obligado tributario, “*incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria*” (art. 69.2 LGT). Mientras que, la prescripción civil no es automática, sino que el deudor debe hacerla valer ante los Tribunales, para que surta efecto. “*A diferencia del normal acreedor de derecho privado –Pérez Royo–, la Hacienda Pública no tiene un interés propio o particular, sino que actúa en defensa del interés público, es decir, del interés general en que las deudas tributarias sean aplicadas conforme a la ley. Por eso, cuando el derecho cuyo ejercicio le encarga el ordenamiento ha prescrito por falta de diligencia en su actuación, es la propia Hacienda quien debe declararlo*”³⁸.

También podemos destacar el distinto cómputo de los *dies a quo*. En el ámbito tributario, el cómputo del día inicial es un día fijo y previamente determinado en la ley (art. 67 LGT), independientemente de si la Administración tiene o no conocimiento del crédito. En cambio en el ámbito civil, el tiempo para la prescripción comienza a contar “*desde el día en que pudieron ejercitarse*” las acciones (art. 1969 CC). Es decir, desde que el acreedor tiene conocimiento para poder ejercer la acción, y de esta manera exigir el cumplimiento de la obligación.

Al atender la Hacienda Pública a intereses generales, y operar de oficio, otra de las diferencias más relevantes, es la imposibilidad de renuncia a la prescripción ganada, siendo esta irrenunciable, dado el carácter indisponible de una obligación legal como la tributaria³⁹.

recaudación de un crédito tributario más allá de un límite razonable –asimismo consideran que– la prescripción no se puede fundar ni en una presunción de renuncia al crédito tributario por la Administración, dado el carácter indisponible de la obligación tributaria, ni en la mayor o menor buena fe del sujeto pasivo”. Moya-Angeler Sánchez, “La prescripción...”, *op. cit.*, p.1.

³⁸ Pérez Royo, “*Derecho Financiero...*”, *op. cit.*, p. 171.

³⁹ La obligación tributaria no sólo obliga al pago de la deuda, sino que se precisa hacerlo en los términos previstos en la ley. He aquí donde se desprende su indisponibilidad. Al respecto, se pronuncia la LGT en los siguientes términos: «*el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*» (art. 18). Efectivamente, la Administración debe hacer efectivo el cobro, y en ningún caso cederlo o renunciar al mismo. Así, la LGT alega que «*los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios*

La prescripción ganada no es más que una situación jurídica producida por Ley. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo en la sentencia de 14 de febrero de 1997, quien afirma que *“en esta cuestión concreta difieren la prescripción tributaria y la prescripción civil. Así como no es admisible que un contribuyente pueda dirigirse a la Administración Tributaria ofreciendo pagar un impuesto por cuantía superior a la que se desprende de la normativa vigente, porque la obligación tributaria nace ex lege y, por tanto, no hay posibilidad de admitir obligaciones tributarias nacidas ex contractu o ex voluntatis, tampoco es admisible que, producida la prescripción, es decir, la extinción de la obligación tributaria también como consecuencia ex lege, pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada, por ello, el art. 67 LGT dispone con toda lógica que la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, o sea, lo contrario de la prescripción civil, que contempla la prescripción como una excepción al cumplimiento de la obligación, renunciabile expresa o tácitamente”*⁴⁰.

En cuanto a la extensión o alcance de la prescripción tributaria, decir que, guarda similitud con la formulación propia del orden civil. El artículo 69.1 de la LGT, establece que *“la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria”*, salvo que la deuda sea mancomunada. En este caso, la prescripción ganada por uno de los obligados mancomunados, sólo surte efecto respecto de su obligación, no en relación a la de los demás (art. 68.8 LGT).

3.2. Evolución de la institución en materia tributaria.

Como indica su Exposición de Motivos, la LGT constituye *“el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes”* (LGT/2003). Por este motivo, esta norma ha sido objeto de diversas modificaciones desde su aprobación. Modificaciones que han ido adaptando la normativa legal a los cambios experimentados en el sistema tributario, y en la forma de entender los procedimientos de una administración moderna. Y, modificaciones también, que han influido en la gestión de todas las figuras tributarias, dada la centralidad que este cuerpo jurídico ostenta dentro del sistema tributario.

de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas» (art. 17.4).

⁴⁰ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 14 febrero 1997 (FJ. 5º).

La primitiva Ley 230/1963 General Tributaria nace de la necesidad de sistematizar en nuestro ordenamiento “una serie de principios básicos que contenidos en reglas jurídicas comunes a todos los tributos determinen –según expresa el propio legislador– los procedimientos para su establecimiento y exacción”⁴¹.

Sería injusto juzgar, desde las concepciones actuales y el avance de la doctrina, lo que representó esta norma para la construcción de un derecho tributario moderno. No podemos por más que, reconocer su esfuerzo sistematizador –que ha permitido mantenerla vigente hasta iniciado el s. XXI–, pero también es de rigor, destacar sus deficiencias.

La LGT/63 dedicaba los artículos 64 y siguientes a la regulación de la prescripción⁴². En su versión original, el art. 64 LGT/63, se expresaba con el siguiente tenor:

“Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el Impuesto de Sucesiones, en que el plazo será de diez años.

b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

c) La acción para imponer sanciones tributarias, con la salvedad establecida en la letra a), y

d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos”⁴³.

Como se observa, el plazo de prescripción fue establecido en cinco años, con la salvedad del Impuesto de Sucesiones, que duplicaba el plazo (diez años) con el que cuenta la Administración para determinar la deuda tributaria. Igualmente, se aprecia diferenciación entre “derechos” y “acciones”. Prescribe, por un lado, el derecho a determinar o cuantificar por parte de la Administración Tributaria la deuda, y el derecho por parte de los sujetos

⁴¹ Exposición de Motivos de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963) [LGT/63]. Entre los propósitos del legislador de 1963 estaría “incorporar a nuestro ordenamiento un esquema de sistematización de las normas reguladoras de los tributos que oriente la legislación y, en su día, facilite su codificación”. Actualmente, podemos decir que no se ha cumplido enteramente esta expectativa, atendido a la profusa y difusa normativa tributaria.

⁴² El artículo 64 de la LGT/63, recogía los supuestos de prescripción; el 65, el cómputo de los plazos prescriptivos; el 66, los actos interruptivos; y, el 67, la forma de aplicación de la prescripción.

⁴³ La salvedad que establece el apartado c) queda eliminado por la Ley 1/1998.

pasivos a la devolución de ingresos indebidos. Y, por otro lado, la acción para exigir el pago de aquellas deudas liquidadas como consecuencia de declaración o autoliquidación, así como, la acción de imponer sanciones tributarias⁴⁴.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, se reduce el plazo de prescripción a cuatro años, con carácter general⁴⁵. Es decir, se suprime el plazo de diez años establecido para el Impuesto de Sucesiones. Consagrando de esta manera una regulación uniforme.

Otro cambio de relevancia, lo encontramos en el artículo 65 de la LGT/63, relativo al cómputo de los plazos prescriptivos. Inicialmente se establecía que el plazo de prescripción, para la determinación de la deuda tributaria mediante oportuna liquidación, comenzaba a contar “desde el día del devengo”. Entendiéndose este, como “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal” (art. 21.1 LGT).

Esta regulación, naturalmente, ocasiono números problemas, tanto teóricos como prácticos. De su interpretación podemos deducir que el “*dies a quo*” quedaba fijado en aquel momento en que se producía la realización de hecho imponible, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria principal⁴⁶. Pero, puede ocurrir que el nacimiento de la obligación tributaria no coincida con el momento de su exigibilidad. Una cosa es el devengo del hecho

⁴⁴ La referencia indistinta a la prescripción de sanciones, partía de una concepción de la deuda tributaria que las incorporaba como uno de sus componentes. (Cfr. Art. 58 LGT/63). Tras la entrada de la vigente LGT de 2003, se dedicaron dos preceptos del cuerpo normativo –arts. 189 y 190– a la regulación de la prescripción de infracciones y sanciones, respectivamente.

⁴⁵ Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE, núm. 50, de 27 de febrero de 1998). Quizá se debiera esta diferencia inicial de plazo prescriptivo, al hecho de que este impuesto era gestionado por instituciones no especializadas, que ni siquiera formaban parte de la administración y con marcado carácter privado. Los registros de la propiedad operaban como única oficina liquidadora del tributo.

⁴⁶ Como dice Cazorla Prieto, “esto no significa, que la obligación tributaria principal así nacida sea líquida o determinada y exigible desde su nacimiento. Las particularidades que impone la presencia de un acreedor como son los poderes públicos favorece que en ocasiones la concreción de la deuda tributaria requiera el despliegue de procedimientos de gestión, por un lado, y que, por otro, su exigibilidad esté sometida a ciertos plazos de declaración que pueden alejar en el tiempo el momento del nacimiento de la obligación tributaria del de su declaración, es decir, del de su exigibilidad”. Cazorla Prieto, “Derecho Financiero...”, *op. cit.*, p. 101.

imponible, y otra distinta, la exigibilidad⁴⁷. La Administración debe tener conocimiento de la realización del hecho imponible, antes de proceder a la determinación de la deuda. Conocimiento que se entiende adquirido, mediante declaración correspondiente⁴⁸.

En efecto, para evitar los conflictos interpretativos que estaba suscitando este precepto, la Ley 10/1985 lo modificó⁴⁹. Y, estableció que el cómputo de este plazo de prescripción comenzaría a contar “*desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración*”.

Estos son los cambios más destacables experimentados en la normativa tributaria de 1963 –nos referimos en relación a la prescripción–. Fórmula que inspiró la regulación de la posterior Ley 58/2003.

En definitiva, el carácter preconstitucional de la LGT/63, y la excesiva dispersión normativa tributaria, entre otros motivos, propiciaron la necesidad de abordar definitivamente la promulgación de una nueva LGT (2003). Esta trajo consigo cambios significativos respecto a la anterior. En primer lugar, mantuvo el plazo de prescripción en cuatro años, haciendo referencia únicamente a derechos, sin mención expresa a las acciones o potestades. Incorporo, además, como novedad, la prescripción de aquellos derechos subjetivos económicos de los obligados tributarios, como son el derecho a solicitar y obtener las devoluciones previstas en la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste

⁴⁷ La LGT actual, en el art. 21.2 establece la posibilidad de que la ley propia de cada tributo, establezca la exigibilidad en un momento distinto al devengo. Por ejemplo, en el IRPF el hecho imponible consiste en la obtención de renta por parte del contribuyente. Como se trata de un impuesto periódico, primeramente hay que determinar al período impositivo, que con carácter general, la ley determina que será el año natural, y su devengo el 31 de diciembre de cada año (art. 20 de la Ley del IRPF). Momento en que se considera realizado el hecho imponible, y por ende, el nacimiento de la obligación tributaria principal. En este caso concreto, el momento en el que se considera devengado el tributo (31 de diciembre), no coincide con el momento de su exigibilidad, dado que, la exigibilidad del IRPF se inicia con la apertura del período voluntario de pago que finaliza, habitualmente, el 31 de junio del ejercicio siguiente.

⁴⁸ Por supuesto que la Administración Tributaria tiene conocimiento de aspectos relevantes que afectan al hecho imponible (a través de la interacción de la información suministrada por los distintos obligados tributarios), pero esa aproximación sólo puede completarse con la que aporta en su declaración el propio sujeto pasivo.

⁴⁹ Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (*BOE*, núm. 101, de 27 de abril de 1985).

de las garantías⁵⁰. En cuanto, a la prescripción del “derecho para sancionar” –que se recogía en el apartado c) del artículo 64 LGT/63–, pasó a regularse en un título independiente, junto a la regulación del procedimiento sancionador.

Ineludiblemente, desde su entrada en vigor, esta normativa ha sido objeto de varias modificaciones a lo largo del tiempo. Sin lugar a dudas las alteraciones de mayor calado, se contienen en la Ley de reforma de 2015, que incorpora un nuevo precepto –el art. 66 bis– e introduce las modificaciones que pasaremos a analizar.

4. LA PRESCRIPCIÓN TRAS LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2015

La LGT regula el instituto jurídico de la prescripción en los artículos 66 a 70⁵¹. Es una figura que opera de oficio, no admite renuncia, pero si interrupción.

En el ámbito tributario, la prescripción se concibe, como una forma de extinción de derechos y obligaciones. Se establece en su norma básica como la segunda modalidad de extinción de la deuda tributaria (art. 59 LGT)⁵².

El plazo común de prescripción es de cuatro años desde hace unas décadas y con carácter general⁵³. Estableciendo el legislador para cada uno de los supuestos, de manera individualizada, el *dies a quo* o día inicial de dicho cómputo.

⁵⁰ En la redacción anterior, únicamente se hacía referencia al derecho a la devolución de ingresos indebidos.

⁵¹ Estos preceptos regulan: los supuestos de prescripción (art. 66), el cómputo de los plazos (art. 67), la interrupción de plazos (art. 68), su extensión y efectos (art. 69), y los efectos en relación a las obligaciones formales (art.70). Sin olvidar los artículos 189 y 190 relativos a la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias.

⁵² Junto a la prescripción, coexisten otros medios de extinción enumerados en el artículo 59.1 de la LGT, como son el pago, la condonación y la compensación.

⁵³ Con excepción de los tributos aduaneros (Rgto. UE/952/2013 art.203) y, de las irregularidades en la circulación intracomunitaria en los Impuestos Especiales (Ley 38/1992 art.17), donde se establece un plazo de prescripción de tres años. Igualmente, la Ley de Haciendas Locales, prevé una prescripción de 5 años para solicitar la devolución de la cuota del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en determinadas circunstancias. No obstante, representan supuestos aislados y excepcionales.

Por lo que respecta a los efectos jurídicos de esta figura, establece el artículo 69.3 LGT que, “*la prescripción ganada extingue la deuda tributaria*”. Y eso, respecto a las obligaciones materiales⁵⁴. En relación a las obligaciones formales, el artículo 70 de la LGT establece que dejan de ser exigibles una vez que ha prescrito la obligación tributaria material a la que se refiera. Es decir, las obligaciones de carácter formal vinculadas a otras obligaciones –materiales– del mismo obligado tributario, solamente podrán ser exigidas mientras no haya prescrito el derecho para determinar la obligación principal (art. 70.1 LGT).

El artículo 66 de nuestra actual legislación recoge los cuatro supuestos de prescripción tradicionales, añadiendo tras la última reforma uno más, contemplado en el artículo 66 bis (al que nos remitiremos posteriormente). El citado precepto –art.66– diferencia entre aquellos derechos susceptibles de prescripción ejercidos por la Administración Tributaria, y los ejercidos por los obligados tributarios. En unos casos, la prescripción ganada será a favor del deudor, y en otros, a favor del acreedor, respectivamente.

Por lo que respecta a los derechos ejercidos por la Administración, la LGT distingue entre el derecho a determinar la deuda tributaria [art. 66 a)], y el derecho a exigirla cuando proceda de autoliquidación o declaración [art. 66 b)]. Se trata de dos acciones distintas e independientes, una la de liquidar y otra la de recaudar la deuda previamente liquidada, aunque recaen sobre la misma obligación –la obligación tributaria principal–. Por lo que respecta a los derechos ejercidos por los obligados tributarios, se distingue entre el derecho a solicitar [art. 66 c)] y, el derecho a obtener [art. 66 d)], tanto devoluciones como reembolsos.

Para no atender a la complejidad desarrollada por el legislador, y evitar repeticiones y situaciones difusas, creemos conveniente detallar, por un lado, la prescripción de la deuda tributaria (derechos ejercidos por la Administración). Y, por otro, la prescripción de los derechos subjetivos de carácter económico de los obligados tributarios. Dejando las distintas situaciones que dan lugar a la interrupción de la prescripción, así como sus efectos, para desarrollarlo conjuntamente.

⁵⁴ El artículo 17 LGT regula la relación jurídica-tributaria, de donde se derivan, como es sabido, obligaciones materiales y formales. Siendo la obligación tributaria material por antonomasia, la principal, que tiene por objeto el pago de la deuda tributaria.

4.1. Derecho a determinar y exigir la deuda tributaria.

El derecho a practicar la oportuna liquidación, por parte de la Administración, para determinar la deuda tributaria, prescribe a los cuatro años [art. 66.a) LGT]. Comenzando dicho plazo a contar desde “*el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación*” (párr. 2, art. 67.1 LGT)⁵⁵. Momento a partir del cual la Administración puede ejercer el derecho a liquidar y comprobar. El *dies a quo* es un día concreto, conocido por ambas partes de la relación jurídica⁵⁶.

En los casos de declaración en sentido estricto, lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar. En cambio, en la autoliquidación, prescribe el derecho a rectificarla. La norma tributaria contempla que, “*cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación*” (art. 120.3 LGT). Puede darse el caso, de tributos que no requieren de una declaración o autoliquidación, para efectuarse la liquidación, como puede ser el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto de circulación. En estos casos, después de la declaración inicial de alta, los correspondientes recibos que procedan, se emitirán sin previa declaración o autoliquidación. En este sentido, la reforma de la LGT añade que “*los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo*” (párr. 3, art. 67.1).

El derecho a exigir el pago de las deudas previamente liquidadas (procedentes de declaración o autoliquidación), por parte de la Administración, también, prescribe a los cuatro años [art. 66.b) LGT]. El cómputo de dicho plazo comenzara a contar “*el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario*” (párr. 4, art. 67.1 LGT). En este supuesto, el *dies a quo* depende de si la deuda tributaria es resultante de una autoliquidación,

⁵⁵ En determinados tributos –por ejemplo el ITP y AJD–, hay veces que resulta complicado determinar en qué momento se entiende realizado el hecho imponible, o la finalización del plazo reglamentario para presentar declaración o autoliquidación oportuna. Cuando la transmisión se formaliza en documento privado (y no concurre ninguna de las circunstancias previstas en el art. 1227 CC), se presume como fecha válida, a efectos de cómputo inicial de prescripción, la de su presentación, no la que conste en el propio documento.

⁵⁶ No depende, de si la Administración tiene o no conocimiento de la realización de hecho imponible, circunstancia esta que la diferencia de la prescripción civil, como dijimos anteriormente.

o liquidación. En el primer caso, el plazo para hacer efectivo el pago depende de lo establecido en la normativa de cada tributo. En cambio, en el segundo, el plazo de pago en período voluntario, depende de si la notificación ha tenido lugar en la primera o en la segunda quincena del mes (art. 62.2 LGT).

En caso de exigir el pago de la deuda a los responsables solidarios, el plazo de prescripción comienza a contar desde el día siguiente aquel en que finalice el período voluntario del deudor principal (párr. 1, art. 67.2)⁵⁷. Si se trata de responsables subsidiarios, el cómputo se inicia con la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal, o en su caso, a cualquiera de los responsables solidarios (párr. 3, art. 67.2).

4.2. Derecho a solicitar y obtener devoluciones y reembolsos.

En la relación jurídica tributaria coexisten una serie de derechos y obligaciones, tanto para el obligado tributario como para la Administración. Si la Administración tiene el derecho a determinar y exigir la deuda tributaria, como hemos visto anteriormente, el obligado tributario tiene el deber de hacer efectivo el pago de la deuda. Asimismo, si los obligados tributarios tiene el derecho a solicitar y exigir las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y de ingresos indebidos –así como, el reembolso del coste de las garantías–, la Administración tendrá el deber u obligación de devolverlos o reembolsarlos⁵⁸.

A diferencia de los supuestos anteriores, también contempla la LGT, la prescripción de los derechos subjetivos del obligado, cuando haya transcurrido el plazo legal, sin que estos hayan ejercido su derecho ante la Administración. Penalizando la inactividad del particular, en este caso, con la pérdida de su derecho.

En las devoluciones o reembolsos, el plazo de solicitud prescribiría a los cuatro años, al igual que derecho de la Administración para determinar o exigir el pago de la deuda. Y el cómputo del mismo, dependerá del tipo de devolución que se solicite. En las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, el día inicial será “*el día siguiente a aquel en que*

⁵⁷ Sin embargo, en el caso de que los hechos constitutivos de la responsabilidad tengan lugar con posterioridad a la finalización del período voluntario del deudor principal, se iniciará el plazo de prescripción a partir del momento en que tuvieron lugar los hechos.

⁵⁸ *Vd.* al respecto, el art. 30.1 de la LGT relativo a las obligaciones y deberes de la Administración, y el art. 34.1 de la misma ley, en el que se reconocen los derechos de los obligados tributarios.

finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución". En caso, de no establecerse plazo alguno, comenzara a contar *"desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse"*. Cuando las devoluciones sean procedentes de ingresos indebidos, se iniciara el plazo *"el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido"* –o en su defecto– el día siguiente a la finalización del período voluntario de declaración-liquidación, si se realizó el ingreso indebido en dicho plazo. Si en lugar, de las devoluciones, se solicita el reembolso del coste de garantías, el día inicial será *"el siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado"* (párr. 5, art. 67.1 LGT).

El derecho a obtener las devoluciones o reembolsos, que el obligado haya solicitado previamente, contara con el plazo general de prescripción (4 años). Empezando a contar desde *"el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías"* (párr. 6, art. 67.1 LGT).

La vigente normativa tributaria, procede a la distinción, como hemos podido observar, de devoluciones derivadas de la normativa propia de cada tributo e ingresos indebidos. En cambio, la LGT/63 no hacia esta distinción, solamente hacía referencia, a los ingresos indebidos (art.64 LGT/63).

Entiende la LGT por devoluciones resultantes de la normativa propia de cada tributo, aquellas cantidades que han sido ingresadas debidamente, como consecuencia de la aplicación ordinaria de los instrumentos de gestión del tributo (párr. 2, art. 31.1 LGT)⁵⁹. Y, por devoluciones de ingresos indebidos, el pago de una cuota superior a la que resulta de las reglas de aplicación de un tributo, por errores u omisiones en la interpretación de la normativa aplicable.

⁵⁹ Las retenciones y otros pagos a cuenta constituyen para el obligado principal una simple técnica de gestión, a través de esta figura un tercero ingresa en su nombre parte de la futura cuota tributaria de un impuesto aún no devengado. Para el retenedor, representa una obligación material de carácter autónomo e independiente, sujeta a sus propias reglas, no declinables.

4.3. Interrupción de la prescripción.

El plazo de prescripción, como se ha reiterado en el desarrollo de este trabajo, puede ser interrumpido por diferentes actuaciones –por parte de la Administración, del obligado tributario, y, también, por parte de los Tribunales–⁶⁰.

La interrupción de la prescripción aparece regulada en el artículo 68 de la LGT. Las actuaciones que dan lugar a la interrupción el plazo de prescripción son:

a) “Cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario”. Conducente a la regulación, reconocimiento, comprobación, aseguramiento, inspección o liquidación, de todos o solamente parte, de los elementos de la obligación tributaria que proceda⁶¹. O conducente a la efectiva recaudación de la deuda tributaria.

Además del conocimiento formal del obligado tributario, resulta necesario que la actuación por parte de la Administración no sea meramente interruptiva, sino que, suponga el efectivo ejercicio del derecho o acción que esta prescribiendo. Por conocimiento formal, ha de entenderse la recepción, por parte del sujeto pasivo, de la notificación correspondiente, siempre que garantice la comunicación de que se trate, es decir, que sea válidamente notificada⁶².

La jurisprudencia ha reiterado, en numerosas ocasiones, que cualquier acto no tendrá eficacia interruptiva. Sólo la tendrán aquellos dirigidos a proseguir o iniciar los respectivos

⁶⁰ Adaptación del artículo 1973 del CC a las particularidades que ofrece la obligación tributaria.

⁶¹ Añade un último inciso el legislador, estableciendo que se interrumpirá la prescripción “*aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta*”, a consecuencia de una autoliquidación mal practicada por el obligado tributario. Por ejemplo: “*un sujeto que declara una operación de venta como sujeta a IVA; la Administración efectúa una comprobación y determina que el impuesto exigible es el de Transmisiones Patrimoniales. En este caso, la acción de comprobación del IVA (incorrectamente declarada) habrá interrumpido la prescripción del derecho a comprobar y liquidar el Impuesto de Transmisiones*”. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 170.

⁶² Vd. al respecto Calvo Ortega, R. (2015), *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II Derecho Presupuestario*, 19ª ed., Civitas, p.85 (Disponible on line: <http://proview.thomsonreuters.com>).

procedimientos administrativos⁶³. Igualmente, se ha discutido sobre si los actos viciados, interrumpen o no la prescripción. Si el acto es nulo de pleno derecho, carece de eficacia interruptiva, al no poder producir efectos jurídicos algunos. Pero, si por el contrario, el acto es anulable, no se le puede negar el efecto interruptivo⁶⁴.

b) La interposición de recursos o reclamaciones en vía administrativa, así como, las actuaciones que se realicen con conocimiento formal del obligado, en el curso de dichas recursos y reclamaciones.

c) Interposición de recurso contencioso-administrativo, denuncia ante el Ministerio Fiscal o remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, o recepción de comunicaciones judiciales que ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

d) Ejercicio de acciones civiles o penales, dirigidas u orientadas al cobro de la deuda tributaria.

e) Declaración del concurso del deudor.

f) “Cualquier actuación de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso”.

g) “Cualquier actuación fehaciente del obligado tributario”. Que implique reconocimiento de la deuda tributaria pendiente de liquidar o recaudar. Pretenda la devolución, reembolso, o rectificación de autoliquidación. O, exija el pago de devoluciones y reembolsos.

Producida la interrupción, se inicia un nuevo plazo prescriptivo cuatrienal, tomando como *dies a quo*, el día siguiente a aquel en que tuvo lugar la misma (art. 68.6 LGT). Salvo los supuestos previstos en nuestro apartado c) y d), que hacen referencia a actuaciones judiciales o *quasi* judiciales. En estos casos, el cómputo del plazo de prescripción comienza de nuevo cuando la Administración tributaria “reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente” (párr. 1, art. 68.7 LGT).

⁶³ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 6 noviembre 1993.

⁶⁴ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 19 abril 2006.

Cuando la interrupción es producida por declaración de concurso del deudor, se inicia el nuevo cómputo “*cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso*”. De haberse aprobado un convenio, si las deudas no están sometidas al mismo, el inicio del nuevo cómputo tiene lugar “*en el momento de su aprobación*”. En caso, de que dichas deudas si estén sometidas al convenio concursal, el cómputo se reiniciara cuando “*aquellas resulten exigibles al deudor*” (párr. 2, art. 68.7 LGT)⁶⁵.

Con referencia a los efectos de la interrupción respecto de terceros, “*interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables*”. En caso, de obligaciones mancomunadas, cuando sólo se reclama a uno de los obligados la parte que a este le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás, sino sólo y exclusivamente para éste⁶⁶. Cuando un mismo obligado al pago, tiene que hacer frente a varias deudas, la interrupción sólo afectará a la deuda concreta a la que se refiera (art. 68.8).

La reforma de 2015, ha añadido como novedad la interrupción de la prescripción de obligaciones conexas (art. 68.9 LGT). Se entiende por obligaciones conexas “*aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto*” (párr. 2, art. 68.9 LGT).

Cuando la Administración regulariza una obligación tributaria, que se encuentra relacionada con otra del mismo obligado tributario, si se pretende modificar ésta –es decir, la obligación conexas–, aplicando los criterios en los cuales se ha fundamentado la regularización de la primera, es probable que no pueda realizarse, al encontrarse la deuda prescrita. Lo que puede acarrear –según señala la Exposición de Motivos de la Ley de Reforma– “*supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario*”. Pero también, producir “*situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público*”.

⁶⁵ Estas salvedades que hemos mencionado, no serán aplicables respecto del plazo prescriptivo del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria, cuando no se hubiera acordado en vía contencioso-administrativa la suspensión (párr.3, art. 68.7 LGT).

⁶⁶ En caso, de que el plazo prescriptivo del derecho a exigir la deuda tributaria, hubiera sido interrumpido “*por litigio, concurso u otras causas legales respecto del deudor principal o de alguno de los responsables*”, causaría el mismo efecto respecto del resto de sujetos solidarios al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor, sin perjuicio de las acciones de cobro que frente a ellos tenga lugar. (párr. 3º, art. 68.8. LGT)

Para dar respuesta a esta problemática, el legislador incorpora en la norma tributaria la interrupción de la prescripción de las obligaciones conexas. De tal forma que, cuando se produzca la interrupción del plazo prescriptivo del derecho de la Administración para determinar la deuda de una determinada obligación tributaria, interrumpirá, al mismo tiempo, el plazo de prescripción del derecho a liquidar [art.66 a) LGT] y del derecho a solicitar devoluciones [art.66 c) LGT], de otras obligaciones conectadas con la primera. Desplegando efectos no sólo en relación a ésta, sino también, en relación a las obligaciones conexas del obligado tributario, “cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, –por parte de la Administración o de los obligados tributarios–, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas” (párr. 1, art. 68.9 LGT)⁶⁷.

4.4. Derecho a comprobar e investigar (art. 66 bis LGT).

Una de las modificaciones más significativas de la Ley 34/2015, ha sido la incorporación del nuevo precepto, el art. 66 bis, que reconoce expresamente el derecho de la Administración Tributaria a comprobar e investigar, en periodos prescritos, elementos determinantes de una obligación tributaria, que proyecte su efectos en ejercicios no prescritos.

Como indica el preámbulo de la Ley de reforma, esta incorporación pretende superar las controversias que han existido en los últimos años, sobre la posibilidad de realizar comprobaciones en ejercicios prescritos. Enfatizando la distinción conceptual e interpretativa entre el derecho a liquidar y el derecho a comprobar; materia que esta suscitado discusión en la doctrina científica y administrativa. Aclarando, a tal efecto, que la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, no trasciende, al derecho a realizar comprobaciones e investigaciones.

Señala el primer apartado del nuevo precepto que, la prescripción de los derechos establecidos en el artículo 66 –que hemos desarrollado anteriormente– no afectará al derecho a comprobar e investigar establecido en el artículo 115 LGT. Este último, recoge como regla general, el derecho a comprobar e investigar los elementos, actos, hechos, actividades,

⁶⁷ Vd. Cordero González, E.M. (2016), “La interrupción de la prescripción en relación son las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015”, *Revista española de Derecho Financiero*, 170, pp.1-12 (Disponible on line: <http://0-www.aranzadigital.es>).

negocios, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, con el fin de “*verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables*”. Seguidamente, continua el mismo artículo, estableciendo que, dichas comprobaciones e investigaciones podrán realizarse aún cuando se hubiera producido la prescripción del derecho a liquidar, siempre que, resulten precisas en relación con alguno de los derechos del art. 66 que aún no hubieran prescrito⁶⁸.

Como excepción a esta regla general, establece el apartado segundo del artículo 66 bis que, en caso, de iniciarse un procedimiento de comprobación “*de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación*”, se establece un plazo de prescripción de diez años⁶⁹. Cuyo cómputo se inicia, al igual que en el derecho a liquidar, una vez finalizado el plazo reglamentario establecido para presentar la oportuna liquidación o autoliquidación, relativa al ejercicio impositivo que generó el derecho a aplicar dichas deducciones o a compensar dichas bases. Sólo podrá realizarse, este procedimiento de comprobación, o en su caso, corrección o regularización, cuando no

⁶⁸ En el anteproyecto de reforma, la incorporación del artículo 66 bis aparecía bajo la rúbrica de “*imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar*”, lo que podría considerarse como un atentado a la seguridad jurídica y a los derechos y garantías del contribuyente. Tras su entrada en vigor, la regulación del precepto analizado, condiciona su alcance por referencia al artículo 115, que regula la facultad o potestad de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones para verificar el correcto cumplimiento de la norma fiscal. La utilización de esta técnica normativa ha provocado que parte de la doctrina considere que tal potestad de la administración quedaría no sujeta a plazo, al no establecerse plazo alguno en el art. 115. No obstante, entendemos que no sería esa la pretensión de este precepto, en primer lugar, porque sería contrario al principio constitucional de seguridad jurídica, y en segundo lugar, porque el artículo 115 efectivamente no establece plazo concreto para las actuaciones, pero las facultades de la administración se reconocen en relación a las comprobaciones o investigaciones sobre ejercicios prescritos que incidan de forma determinante sobre situaciones tributarias no prescritas. *Vd. Banacloche Pérez, J. (2015), “Sociología fiscal”, Impuestos, 3, pp. 1-11 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).*

⁶⁹ Un caso típico se da en el Impuesto de Sociedades (IS), en relación a la compensación de bases imponibles negativas o de cuotas a deducir. En paralelo, la Ley 34/2015 de reforma, en la disposición final 6ª modifica varios artículos de la Ley del IS, concretamente, el artículo 25.6, que en términos similares, establece un plazo de prescripción de 10 años en materia de compensación de BIN. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (*BOE*, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014). *Vd. Álvarez Barbeito, P. (2015), “Nuevo plazo de prescripción para comprobar bases imponibles negativas: análisis del Art. 26.5 LIS”, Quincena Fiscal, 14, pp.1-18 (Disponible on line: <http://0-www.aranzadigital.es>).*

haya prescrito el derecho a liquidar la obligación tributaria objeto de practicar tales compensaciones o deducciones.

A diferencia de lo que ocurre en los supuestos establecidos en el artículo 66 de la LGT, cuyo plazo de prescripción puede ser interrumpido por algunas de las causas previstas (art. 68 LGT), el artículo 66 bis de la LGT no prevé ninguna causa de interrupción⁷⁰.

Salvo que la normativa propia de cada tributo disponga lo contrario, esta limitación de plazo al que nos hemos referido, no afectara en ningún caso a la obligación de aportar “*las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones*” (párr. 3, apartado 2, art. 66 bis).

El artículo 70.3 de la LGT, también, precisa que “*la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos*”, debe mantenerse mientras no haya prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria afectada por la operación correspondiente.

5. OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

“*Las causas de extinción de la obligación tributaria –Calvo Ortega– no difieren esencialmente de las propias de las obligaciones civiles*”⁷¹. Atendiendo a nuestro CC, las causas que extinguen las obligaciones con carácter general, son: el pago o cumplimiento, la pérdida de la cosa debida, la condonación de la deuda, la confusión de los derechos de acreedor y deudor, la compensación y la novación (art. 1156). En el ámbito tributario, todas ellas no son aplicables, sobre todo dado el carácter fungible que tiene el dinero, no podría

⁷⁰ Podría interpretarse que el artículo 66 bis en su apartado segundo, al establecer un plazo de 10 años para “*iniciar el procedimiento de comprobación*”, sin prever supuestos interruptivos, lo que en realidad consagra es un plazo de caducidad. Figura esta que es más propia del ámbito procedimental y que cuenta con la posibilidad de suspensión, por motivos no imputables al actuante. Es la opinión de parte de la doctrina, y en cualquier caso intuimos que será materia de controversias futuras. *Vd. al respecto, Marín Benítez, G. y Asensio Giménez, S. (2016). “La prescripción en el ámbito tributario y el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar”, Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez), 42, pp.109-114 (Disponible on line: <http://0-app.vlex.com>).*

⁷¹ Calvo ortega, *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, p.83.

extinguirse la deuda tributaria por la pérdida de la cosa debida. Igualmente, tampoco podrá extinguirse por novación, dada la indisponibilidad del crédito tributario (art. 18 LGT).

La extinción de la deuda tributaria se encuentra regulada en dos cuerpos normativos, por un lado, en la LGT (arts. 59 y ss.); y por otro, el RGR (arts. 32 y ss.), que desarrolla a la primera en materia de recaudación⁷².

El artículo 59 de la LGT recoge las distintas formas de extinción, entre las que enumera además de la prescripción, el pago, la compensación y la condonación, así como, aquellos “medios previstos en la normativa aduanera –y demás– previstos en las leyes”⁷³. Al mismo tiempo, en su apartado segundo aclara que “el pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado”. Lo cierto es que no todos los casos enumerados dan lugar al cumplimiento efectivo de la obligación tributaria, aunque, en todos los casos aquella se extingue.

5.1. Pago.

El pago se considera el modo normal de extinción de la deuda tributaria, consistente en satisfacer las prestaciones de carácter económico o patrimonial a la Administración, en cumplimiento de la obligación principal. Quedando de esta manera, el deudor liberado y la deuda extinguida⁷⁴.

Con carácter general el pago, “se efectuará en efectivo” sin perjuicio de que puedan existir otros modos –efectos timbrados o pago en especie– (art. 60 LGT y art. 33.4 RGR).

Desde el punto de vista procedimental, puede efectuarse tanto en período voluntario como en período ejecutivo (vía de apremio). Dependiendo de si se cumplen o no los plazos

⁷² Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (BOE, núm. 210, de 2 de septiembre de 2005).

⁷³ En el mismo sentido se pronuncia el artículo 32 del RGR, que junto a estas formas de extinción, también, recoge las deducciones sobre transferencias. La LGT no menciona en el artículo 59, como modo de extinción de las deudas, ni las deducciones sobre transferencia, ni la baja provisional por insolvencia. Pero, en su cuerpo normativo, dedica el artículo 74 y 76 respectivamente, a su regulación.

⁷⁴ En nuestro ordenamiento tributario, se encuentra regulado en los artículos 60 a 64 de la LGT y 33 a 43 del RGR.

previstos para su ingreso (art. 62 de la LGT). Además, se contempla la posibilidad de satisfacer total o parcialmente el pago, produciéndose efectos liberatorios exclusivamente de la parte pagada (arts.68.3 LGT y 59.2 RGR). Así como, el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda –en período voluntario o ejecutivo– (art. 65 LGT).

Asimismo, cuando un obligado tributario tenga que hacer frente a varias deudas, podrá libremente imputar el pago a la deuda que estime conveniente, dado que “*las deudas tributarias son autónoma*” (art. 63.1 LGT).

5.2. Compensación.

La compensación es la tercera figura jurídica de extinción que contempla el artículo 59 de la LGT⁷⁵. A través de la cual, el acreedor ve satisfecho el crédito, aunque, sin mediar el pago propiamente dicho.

El artículo 1195 del CC establece que “*tendrá lugar la compensación cuando dos personas por derecho propio sean recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra*”. En materia tributaria, se permite compensar los créditos tributarios de la Administración, con los créditos del contribuyente.

Las deudas satisfechas por compensación podrán extinguirse en su totalidad o parcialmente, “*con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado*. Éste, podrá solicitar la compensación de las deudas y créditos de los que sea titular “*mediante un sistema de cuenta corriente*” (art. 71.1 y 3 LGT). Se acordara la compensación de oficio o a instancia de parte (art. 71.2 LGT).

En cuanto a los efectos, de conformidad con el artículo 59 del RGR, la compensación extingue las deudas y créditos en la cantidad concurrente.

5.3. Condonación.

La condonación de la deuda tributaria, supone el perdón total o parcial de la misma. Es decir, la deuda que en momento fue exigible, deja de serlo, sin mediar prestación alguna por parte del deudor. El artículo 75 de la LGT establece que sólo podrán condonarse las deudas “*en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen*”.

⁷⁵ Se encuentra regulada en los artículo 71 a 73 de la LGT, y en los artículos 55 a 59 RGR.

Como se observa, el pago y la compensación hacen efectiva la obligación tributaria principal, entendiéndose satisfecha la deuda. En cambio, con la prescripción o la condonación, la deuda tributaria simplemente se extingue o se satisface parcialmente en el mejor de los casos, por exigencias del principio de seguridad jurídica.

6. CONCLUSIONES

1.- La prescripción es un instituto jurídico que tiene su origen en el Derecho Privado y se fundamenta en la seguridad jurídica. Un principio constitucional –recogido en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna–, fundamental en cualquier orden jurídico, que dota al sistema de previsibilidad y certeza. Se refleja en la máxima universal la claridad normativa. El deudor debe tener conocimiento, en todo momento, de cuál es derecho aplicable, su interpretación y alcance, sus consecuencias y su sostenimiento en el tiempo.

2.- El ordenamiento tributario no recoge la seguridad jurídica de forma expresa en una norma general porque, su consagración constitucional, lo hace innecesario. No obstante son reconocibles manifestaciones de este principio, como la institución que nos ocupa, que sí encuentran desarrollo en su normativa. La seguridad jurídica aporta certidumbre al contribuyente, le permite poner plazo a la extinción de sus obligaciones, evitando que estas queden en situación de pendencia eternamente.

3.- El Derecho Civil contempla dos tipos de prescripción, la adquisitiva y la extintiva. La adquisitiva consolida situaciones de hecho en situaciones de derecho. Y, la extintiva produce la extinción de acciones y derechos. Ambas, a consecuencia de la inactividad injustificada de los titulares de derechos, durante un plazo de tiempo determinado.

4.- La prescripción tributaria extingue derechos –y acciones–, por su no ejecución. Teniendo su correspondiente correlato en la extinción de obligaciones. Dado que, lo que supone un derecho para la Administración, es una obligación para el obligado tributario, y recíprocamente. La inacción del acreedor, al no ejercer su derecho, y la falta de reconocimiento de la obligación, por parte del obligado, junto el transcurso del tiempo legalmente fijado, dan lugar a la prescripción.

5.- Una de las características esenciales de la prescripción –tanto civil como tributaria– es la posibilidad de ser interrumpida, reanudándose de nuevo el cómputo del plazo prescriptivo. La interrupción, no puede utilizarse para dilatar fraudulentamente los plazos de prescripción. No obstante, en el ámbito civil se configura con unos atributos que no resultan extensibles enteramente al resto de las áreas del derecho, que incorporan a la institución sus propias singularidades.

6.- La prescripción tributaria, se manifiesta con rasgos bien diferenciados. En primer lugar, opera de oficio, incluso cuando se haya pagado la deuda. Al operar de oficio, y atender a intereses generales, la prescripción ganada es irrenunciable. (Recordemos que en el ámbito civil, debe ser invocada por el deudor, haciéndala valer ante los Tribunales. Y, además, podrá, renunciar a la misma). Otro rasgo diferenciador, lo encontramos en el cómputo del día inicial o *dies a quo*. En el ámbito tributario, se establece un día fijo y previamente fijado por la ley. (En contraste, el CC señala que el plazo de prescripción comienza a contar a partir del día en que pudieron ejercitarse las acciones –o derechos–. Es decir, desde que el acreedor tiene conocimiento de aquellas). Por tanto, la prescripción tributaria, estaría sujeta a interrupción, opera de oficio y no admite renuncia.

7.- En cuanto al alcance de la prescripción, la normativa tributaria guarda similitud con la formulación establecida en el orden civil. Los efectos de esta figura, aprovecha por igual a todos los obligados tributarios, con la salvedad de los obligados mancomunados. En este caso, la prescripción ganada por un obligado mancomunado, sólo surte efecto respecto de su obligación, no respecto de la de los demás. Fenómeno que se repite en el caso de la interrupción del plazo de prescripción.

8.- La prescripción y la caducidad son dos figuras afines, que nacen como manifestación del principio de seguridad jurídica. Ambas son consecuencia del transcurso del tiempo legalmente fijado. Aunque algunos autores hacen referencia a la caducidad de derechos (perención), realmente nuestra LGT se refiere a la caducidad de los procedimientos. Considerando así, la caducidad como un instituto jurídico que pone fin a la incertidumbre y pendencia que la dilatada duración que un procedimiento puede entrañar. Se extingue el procedimiento, no el derecho o acción. La diferencia principal entre ambas figuras, radica en

que la caducidad no es susceptible de interrupción, y la prescripción sí. Además, la caducidad y la prescripción tributaria operan de oficio –a diferencia de la prescripción civil–.

9.- La LGT es el eje central del ordenamiento tributario, motivo por el que ha sido objeto de diversas modificaciones a lo largo del tiempo. Desde su aprobación 1963 ha ido adaptándose a los cambios experimentados en el sistema jurídico tributario. El carácter preconstitucional de este cuerpo legal, y la excesiva dispersión normativa tributaria, propiciaron la necesidad de una nueva LGT (2003).

10.- Los plazos de prescripción han ido reduciéndose desde la primitiva LGT/63. Inicialmente, se establecía un plazo de cinco años, con la salvedad del derecho a determinar la deuda tributaria en el Impuesto de Sucesiones, para el que se establecía un plazo prescriptivo de diez años. Tras la entrada en vigor de la Ley 1/1998 se procedió a una regulación uniforme, estableciendo un plazo común y general de cuatro años para todos los supuesto sujetos a prescripción.

11.- La LGT/2003 trajo consigo cambios significativos respecto a la anterior. Por ejemplo, la referencia indistinta que se hacía a la prescripción de imponer sanciones, recogida en el artículo 64 de la LGT/63, paso a regularse de manera independiente, junto a la potestad sancionadora (arts. 189 y 190, relativos a las infracciones y sanciones, respectivamente). Igualmente, se introdujo entre los distintos supuestos de prescripción, los derechos subjetivos de los obligados tributarios [art. 66 c) y d) LGT].

12.- Tradicionalmente, desde la LGT/2003, se han venido distinguiendo, cuatro supuestos diferentes a efectos de prescripción. Diferenciando entre, aquellos derechos ejercidos por la Administración –derecho a determinar la deuda tributaria, y derecho a exigir la misma una vez liquidada [art. 66 a) y b)]–; y los ejercidos por los obligados tributarios –derecho a solicitar y obtener devoluciones y reembolsos [art. 66 c) y d)]–. Determinando el legislador, para cada caso concreto, el cómputo del *dies a quo*, así como, los actos que dan lugar a la interrupción.

13.- La reciente reforma de 2015 (Ley 54/2015) ha introducido varias incorporaciones importantes en la materia. En primer lugar, se establece que el plazo de prescripción para los tributos de cobro periódico, que no precisan la presentación de declaración o autoliquidación para la determinación de la deuda tributaria, comenzara a contar desde el día de devengo del correspondiente tributo (párr.3, art. 67.1). En segundo lugar, se establece la interrupción de las obligaciones conexas. Es decir, cuando se interrumpa el plazo prescriptivo del derecho a determinar la deuda tributaria de una obligación concreta, se interrumpe al mismo tiempo el plazo de prescripción de las demás obligaciones, que estén conectadas a ésta (art. 68.9 LGT). Y por último, la inclusión de un nuevo precepto –art.66bis–, que reconoce explícitamente el derecho a comprobar e investigar, elementos determinantes de una obligación tributaria que aunque haya prescrito, proyecte sus efectos en ejercicios no prescritos.

14.- Respecto a los efectos de esta figura, establece la LGT que la prescripción ganada, extingue la deuda tributaria. Aunque, no es la única forma de extinción. El artículo 59 de la LGT contempla, además, el pago, la compensación y la condonación. Todas ellas, extinguen la deuda, pero no todas la satisfacen.

7. BIBLIOGRAFÍA

Agudo Gavilán, M. (2012), “Reflexiones sobre la prescripción tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, 2, pp.59-121 (Disponible *on line*: <http://0-app.vlex.com>).

Álvarez Barbeito, P. (2015), “Nuevo plazo de prescripción para comprobar bases imponibles negativas: análisis del Art. 26.5 LIS”, *Quincena Fiscal*, 14, pp.1-18 (Disponible *on line*: <http://0-www.aranzadidigital.es>).

Banacloche Pérez, J. (2002), “El tiempo tributario”, *Impuestos*, 23-24, pp.1-11 (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Banacloche Pérez, J. (2014), “Aplicando la reforma de la LGT”, *Impuestos*, 11, pp.1-11 (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Banacloche Pérez, J. (2015), “Sociología fiscal”, *Impuestos*, 3, pp.1-11 (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Bermejo Vera, J. (2010), “El principio de seguridad jurídica”, en Santamaría Pastor, J.A. (Dir.), *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, Madrid, LA LEY, pp.1-24 (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Brachfield Montaña, P. J. (2012), “La prescripción extintiva de las deudas”, *Estrategia Financiera*, 299, pp.1-14 (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Caballero Sánchez, R. (1999), “Nacimiento y evolución del instituto de la caducidad en el Derecho Administrativo”, *Revista Vasca de Administración Pública*, 55, pp.1-65 (Disponible *on line*: <http://0-www.iustel.com>).

Calvo ortega, R- (2015), *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y parte especial. II. Derecho presupuestario*, 19ª ed., Civitas, 337 pp. (Disponible *on line*: <http://proview.thomsonreuters.com>).

Cazorla Prieto, L.M. (2015), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 15ª ed., Aranzadi, 276 pp. (Disponible on line: <http://proview.thomsonreuters.com>).

Cordero González, E.M. (2016), “La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015”, *Revista española de Derecho Financiero*, 170, pp.1-12 (Disponible on line: <http://0-www.aranzadidigital.es>).

Cremades Schulz, M. (2016), “Las obligaciones conexas antes de la Reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015”, *Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez)*, 42, pp.115-120 (Disponible on line: <http://0-app.vlex.com>).

Galapero Flores, R (2006), “La prescripción de la obligación tributaria en la LGT”, *Nueva Fiscalidad*, 5, pp.1-16 (Disponible on line: <http://0-app.vlex.com>).

García Novoa, C. (2006), “Aplicación de los tributos y seguridad jurídica”, en VV.AA. (2006) *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp.237-258.

García Novoa, C. (2013), “Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria”, *Dereito*, 22, pp.139-173 (Disponible on line: <http://www.usc.es/>).

Gómez Puentes, M. (1999), “Prescripción, caducidad y perención administrativas”, *Revista Justicia Administrativa*, 4, pp.1-21 (Disponible on line: <http://0-www.iustel.com>).

Marín Benítez, G. y Asensio Giménez, S. (2016), “La prescripción en el ámbito tributario y el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar”, *Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez)*, 42, pp.109-114 (Disponible on line: <http://0-app.vlex.com>).

Martín Queralt, J. (2014), “A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria”, *Tribuna Fiscal*, 274, pp.1-6 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Martín Rebollo, L. (2016) “La nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común”, *Aranzadi digital*, 1, pp.1-16 (Disponible *on line*: <http://0-www.aranzadidigital.es>).

Martínez Giner, L.A. (2015), “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*, 20, pp.1-45 (Disponible *on line*: <http://0-www.aranzadidigital.es>).

Martínez Giner, L.A., (2004), “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, 11, pp.1-30 (Disponible *on line*: <http://0-www.aranzadidigital.es>).

Monserrat Molina, P.E. (2015), “La reforma de la prescripción en el Código Civil. Una visión crítica”, *Actualidad Civil*, pp.1-16 (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Moya-Angeler Sánchez, J. (2012), “La prescripción tributaria”, *Diario La Ley*, 7814, pp.1-16 (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Pérez Royo, F. (2015), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 25ª ed., Civitas, 305 pp. (Disponible *on line*: <http://proview.thomsonreuters.com>).

Ruiz Rescalvo, P. (2005), *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Madrid, Dykinson, 176 pp. (Disponible *on line*: <http://0-app.vlex.com>).

Santamaría Pastor, J.A. (2010), *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, Madrid, LA LEY, 1620 pp.

Sesma Sánchez, B. (2011), “Concepto y cómputo de las dilaciones en los procedimientos tributarios”, *Nueva Fiscalidad*, 4, pp.9-63 (Disponible *on line*: <http://0-app.vlex.com>).

8. LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

Legislación:

Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978 (*BOE*, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (*Gaceta de Madrid*, núm. 206, de 25 de julio de 1889).

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (*BOE*, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963).

Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (*BOE*, núm. 101, de 27 de abril de 1985).

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, (*BOE*, núm. 285, de 27 de noviembre de 1992).

Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (*BOE*, núm. 50, de 27 de febrero de 1998).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (*BOE*, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE*, núm. 227, de 22 de septiembre de 2015).

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (*BOE* núm. 236, de 02 de octubre de 2015).

Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (*BOE*, núm. 239, de 6 de octubre de 2015).

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (*BOE*, núm. 210, de 2 de septiembre de 2005).

Jurisprudencia:

Tribunal Constitucional

- STC 27/1981, de 20 de julio.
- STC 126/1987, de 16 de julio.
- STC 46/1990, de 15 de marzo.
- STC 150/1990, de 4 de octubre.
- STC 96/2002, de 25 de abril.

Tribunal Supremo

- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 6 noviembre 1993.
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 14 febrero 1997.
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 12 noviembre 1998.
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 27 septiembre 2002.
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 19 abril 2006.
- STS (Sala de lo Civil), de 31 de octubre de 1978.
- STS (Sala de lo Civil), de 12 junio de 1997.

9. ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

BIN	Base Imponible Negativa.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CC	Código Civil.
CE	Constitución Española.
<i>cfr.</i>	<i>Confer</i> (Compara).
IRPF	Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.
IS	Impuesto de Sociedades.
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
LGT	Ley General Tributaria.
<i>op. cit.</i>	<i>Opusculatum</i> (obra citada).
Párr.	Párrafo.
RGR	Reglamento General de Recaudación.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
<i>Vd.</i>	<i>Vide</i> (véase).
<i>Vgr.</i>	<i>Verbigratia</i> (verbigracia).
Rgto.	Reglamento.