

LA PRESCRIPCIÓN: CUESTIONES CERRADAS Y ABIERTAS SOBRE EL INICIO DE SU CÓMPUTO EN LOS DERECHOS A LIQUIDAR Y A EXIGIR EL PAGO

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
 - A) La regulación de la nueva LGT
 - B) Supuestos específicos no regulados expresamente en la LGT
 - 1. Prórroga, ampliación o interrupción del plazo de declaración o autoliquidación
 - 2. Autoliquidaciones complementarias especiales
 - 3. Tasas cuyo hecho imponible consiste en la solicitud de una actividad administrativa
 - 4. Contribuciones especiales
 - 5. Ejercicios posteriores al alta en los tributos de cobro periódico por recibo
 - 6. Beneficios fiscales aplicados provisionalmente condicionados al cumplimiento de requisitos futuros
 - 7. Tributos devengados en operaciones de tráfico recogidas en documento privado o no reflejadas documentalmente
- III. Inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas.
 - A) La regulación general de la nueva LGT
 - B) Las previsiones específicas de la nueva LGT para los responsables

Resumen del contenido:

El presente estudio tiene por objeto analizar las cuestiones que plantea el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar y del derecho a exigir el pago, tras la regulación dada por la nueva LGT. Se examinan así en él las previsiones específicas al respecto contenidas en la nueva norma, que dan respuesta expresa en ocasiones a determinados supuestos problemáticos que se habían producido bajo la vigencia de la normativa anterior (el caso de los responsables es el ejemplo más claro). Pero también se da respuesta en este trabajo a las cuestiones que siguen abiertas tras la nueva LGT, al no haberse regulado en ella de forma expresa y específica otros supuestos que pueden suscitar dudas en cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción (es lo que ocurre, entre otros casos, con la prórroga de los plazos para declarar o autoliquidar, o con los beneficios fiscales condicionados al cumplimiento de requisitos futuros).

I. INTRODUCCION

“La regulación del instituto de la prescripción presenta un carácter marcadamente continuista con la regulación contenida en los artículos 64 a 67 de la LGT. (...) esta opción es el resultado de considerar que un elemental sentido de la prudencia en el manejo de un instituto jurídico tan delicado así lo hace aconsejable. No obstante, se ha aprovechado la reforma para intentar afinar “estructuralmente” en la regulación de este instituto, a fin de clarificar determinadas cuestiones que se habían revelado como especialmente problemáticas y de acomodarlas al acervo jurisprudencial que tan importante función ha desempeñado al efecto”.

Con estas palabras, contenidas en el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (en

adelante, Informe 2002¹), se resumen de forma certera las ideas básicas que han informado la regulación de la prescripción en la nueva LGT: continuismo desde una perspectiva general y modificación puntual en determinadas cuestiones, especialmente a la luz de la amplísima jurisprudencia que se ha dictado al respecto.

Y es que, efectivamente, la regulación contenida en la nueva LGT sobre la prescripción, en primer lugar, guarda un gran paralelismo con la que se incluía en la Ley de 1963.

Así lo revela de forma muy clara su ubicación sistemática, que es prácticamente idéntica a la de la originaria LGT: concretamente, en la Sección Tercera (La prescripción) del Capítulo IV (La deuda tributaria) del Título Segundo (Los tributos). Hasta la propia numeración de los artícu-

¹ Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, 2002, págs. 30-31.

los casi coincide en su integridad: arts. 66 a 70 (los de la Ley de 1963 eran los arts. 64 a 67). Nos encontramos, por tanto, con una prescripción –que así sigue denominándose, lo que es un dato a destacar por las dudas doctrinales suscitadas a veces– inserta sistemáticamente en la regulación del Derecho tributario material, pese a sus evidentes conexiones con el Derecho tributario formal, y se contempla la misma como un medio de extinción de la deuda tributaria, tal como expresamente se indica en los arts. 59. 1 y 69. 3.

Y precisamente por ser continuista en este aspecto, la ubicación sistemática de la regulación de la prescripción en la nueva LGT sigue siendo algo incoherente con su contenido. En definitiva, la prescripción regulada en estos preceptos no sólo afecta a la deuda tributaria [letras a) y b) del art. 66], que es a la única que debería referirse a la vista de su inserción en el Capítulo dedicado a ella, aunque entonces ya tendría cierta amplitud debido al variado contenido que puede tener aquella según el art. 58. Por el contrario, esta prescripción, de acuerdo al tenor literal de los arts. 66 y siguientes de la nueva Ley, también afecta a determinados derechos de los obligados tributarios: los relativos a las devoluciones de ingresos indebidos, además de a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y al reembolso del coste de las garantías [letras c) y d) del art. 66].

Cuando estos derechos, sin embargo, se encuentran regulados fuera del Capítulo en el que se ubica la prescripción. Concretamente, en los arts. 30 a 33, de la Sección Tercera (Las obligaciones y deberes de la Administración Tributaria) del Capítulo I (Disposiciones generales) del mismo Título Segundo dedicado a Los tributos.

También el continuismo frente a la regulación de la originaria LGT se ha reflejado, aparte de en el mantenimiento del plazo de cuatro años, en la terminología esencial utilizada para designar el objeto u objetos de la prescripción, más allá de algunas modificaciones puntuales. Y ello a pesar de los amplios debates doctrinales que trajo consigo ya desde los primeros momentos la referencia a un plazo de prescripción del “derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”, por referirnos al que ha sido más discutido. Ha preponderado la idea, puesta de relieve en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (en adelante, Informe 2001²), de que éste constituye “un debate más conceptual que de relevancia práctica, ya que, en definitiva –se afirma–, tras muchos años de vigencia de la LGT, todos los implicados en la aplicación del ordenamiento tributario (Administración, contribuyentes, abogados, jueces, etc.) conocen el alcance del supuesto y, en este sentido, el mantenimiento de la redacción actual

² Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2001, pág. 95.

quizás sea la solución preferible en aras a salvaguardar la certeza del Derecho, que podría verse afectada por una distinta configuración del supuesto”.

En cualquier caso, y aún admitiendo la opción seguida finalmente por el legislador en base a estos argumentos, lo que no puede admitirse de ningún modo, desde nuestro punto de vista, es la irrelevancia de la adecuada conceptualización dogmática de esta figura, como tampoco la validez de cualquier esquema conceptual utilizado para explicarla. En el propio Informe 2001, pese a aconsejarse el continuismo en la imprecisa terminología empleada por la Ley de 1963, se deja bien clara cuál es su concepción al respecto. Así, se alude a “la posición de la Administración como titular de potestades, la prescripción como modo de extinción de la obligación y, por ello mismo, entendida como la prescripción de un derecho, debería configurarse como la consecuencia jurídica (efecto extintivo) de la inactividad de la Administración en el ejercicio de su potestad (dirigida a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación) durante un determinado período de tiempo (cuatro años)”. Y plantea como posibilidad, por la que finalmente la Ley no ha optado, la de “establecer un plazo de caducidad de cinco años para notificar el acto de liquidación”, que sería, por tanto, distinta a la figura contenida en los arts. 64 y ss de la originaria LGT³.

Sin embargo, la nueva Ley no se limita a recoger y trasladar miméticamente la vieja regulación de la prescripción. Ello hubiera supuesto un ejemplo de desidia absoluta del legislador sobre una materia que a lo largo de todo este tiempo ha sido objeto de numerosos estudios doctrinales y de una amplísimo desarrollo administrativo y jurisprudencial. Precisamente, la gran parte de las novedades incluidas en la regulación actual de la prescripción en la LGT constituyen una recepción en el texto legal de determinados criterios doctrinales o jurisprudenciales sobre distintos problemas que se han planteado en la aplicación de la anterior normativa. Si bien no puede dejar de reconocerse que no han encontrado un respaldo legal expreso, por el contrario, las soluciones dadas por la doctrina o la jurisprudencia a otros de los múltiples problemas que han surgido en la aplicación de la figura⁴. Aunque en algunos casos el silencio de la LGT era quizá la opción normativa más acorde con el carácter de regulación general de una materia que puede tener algunas particularidades en su implantación a determinados supuestos o figuras tributarias.

En cualquier caso, lo que queremos destacar desde el principio es que por medio de determinadas previsiones específicas la nueva Ley cierra algunas de las cuestiones que habían sido objeto de polémica bajo la anterior normativa ante su no regulación expresa. Pero tras la nueva LGT siguen existiendo también otras cuestiones

³ Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria 2001, cit., pág. 95.

⁴ L. Málvarez Pascual, en Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, CEF, Madrid, 2004, pág. 248.

abiertas, algunas de las cuales habían sido objeto de un tratamiento doctrinal y jurisprudencial tan amplio que hubieran merecido quizá una regulación expresa.

Y este es el objetivo fundamental que perseguimos con este trabajo: identificar las cuestiones que han quedado cerradas y aquellas que siguen abiertas a partir de la regulación de la prescripción en la nueva LGT, aunque la gran parte de estas últimas habían encontrado ya respuesta, más o menos unánime, bajo la anterior normativa por la doctrina o jurisprudencia. De ahí que hagamos también referencia a las soluciones más razonables que se han dado a dichas cuestiones y que, por tanto, podrían seguir siendo de aplicación a partir de la nueva normativa.

De todos modos, dada la amplitud de la materia, nos centraremos únicamente en el aspecto relativo al inicio del cómputo del plazo de prescripción, que es objeto de regulación en el art. 67 de la nueva Ley, en cuanto a los denominados por ella derechos de la Administración "para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" y "para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas".

II. INICIO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA MEDIANTE LA OPORTUNA LIQUIDACIÓN

A) LA REGULACIÓN DE LA NUEVA LGT

La nueva LGT, al igual que hacía su predecesora, regula en el segundo artí-

culo dedicado a la prescripción el inicio de su cómputo de manera separada en relación con cada uno de los derechos que había identificado previamente en el artículo anterior. Aunque lo hace de un modo aún más visible convirtiendo en párrafos distintos lo que en la anterior LGT eran diferentes incisos, separados por punto y coma, de un mismo párrafo.

"El plazo de prescripción -dispone al apartado 1º del art. 67- comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a) [es decir, en cuanto al "derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación"], desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación".

No existe apenas modificación alguna respecto a las previsiones del art. 65 de la vieja LGT en lo que se refiere al inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Únicamente suponen una novedad en el tenor literal del precepto: de un lado, la precisión de que es "desde el día siguiente", y no desde el mismo día, en que finalice el plazo reglamentario cuando comienza el cómputo, en coherencia con el modo de entender el inicio del cómputo de los plazos por la normativa administrativa común y tal como se hace

ahora en otros lugares de la nueva Ley⁵; y, de otro lado, la mención a que es el plazo reglamentario para presentar no sólo la correspondiente declaración, sino también la autoliquidación⁶, en consonancia con el por fin producido reconocimiento normativo real de esta figura en la LGT, si bien ya se venía aplicando la vieja previsión legal de esta cuestión a los tributos autoliquidados, que, por otro lado, desde hace tiempo eran la mayoría en nuestro sistema tributario.

La previsión del inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar en el momento de la finalización del plazo reglamentario de declaración –no en el momento, dentro de dicho plazo, en que la declaración se presenta, tal como se ha destacado por la jurisprudencia⁷– fue establecida en nuestro ordenamiento por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT. Con ello se estableció, tal como puso de relieve la generalidad de la doctrina, el criterio de la *actio nata* que es el que normalmente suele entenderse como el adecuado para colocar el

inicio del cómputo de los plazos de prescripción y que el propio Código Civil había recogido ya en su art. 1.969: “El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no hay disposición especial que otra cosa determine –de acuerdo a lo dispuesto en este artículo–, se contará desde el día en que pudiera ejercitarse”.

Y es que, efectivamente, desde una perspectiva objetiva y no subjetiva (puesto que ésta podría conducir al conocimiento administrativo de la realización del presupuesto de hecho de la obligación tributaria⁸), y pensando en la generalidad de los casos (aunque no en todos, como veremos después), la Administración tributaria puede actuar ejercitando sus potestades dirigidas a la comprobación y liquidación del tributo, a partir del momento en que finalice el plazo reglamentario de declaración. De ahí que quede perfectamente justificado colocar en dicho momento el inicio de la inactividad administrativa determinante, tras el transcurso del plazo previsto sin interrupción alguna, de la prescripción de la deuda tributaria⁹.

⁵ A. M. Juan Lozano, “Novedades de la Ley General Tributaria en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador”, en *TF*, nº 161 (2004), pág. 77.

⁶ M. González Sánchez, en *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 670; M. Pérez de Ayala Becerril, “La prescripción en la nueva Ley General Tributaria”, en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. La nueva Ley General Tributaria (I)*, nº 28 (2004), pág. 82.

⁷ Entre otras, la Sentencia del TSJ de Madrid de 30 de marzo de 1995. Todas las sentencias y resoluciones administrativas citadas en este trabajo, salvo las expresamente referenciadas, se encuentran en *Normacef Fiscal*.

⁸ J. J. Ferreiro Lapatza, “La extinción de la obligación tributaria”, en *RDFHP*, nº 77 (1968), pág. 1064; Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, *Notas de Derecho financiero*, Tomo II, vol. 3º, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1975, pág. 75.

⁹ A. Génova Galván, “La prescripción tributaria”, en *REDF*, nº 57 (1988), págs. 43-45; E. Eserverri Martínez, Apuntes sobre la prescripción tributaria, en *REDF*, nº 57 (1988), págs. 19-20; M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 46; R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 98; A. F. Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 98-100; M. Fernández Junquera, *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 39.

Con esta previsión normativa, además, se consiguió evitar algunos de los problemas que generaba el inicio del cómputo del plazo de prescripción en el momento del devengo, que es el que recogía la redacción originaria del art. 65 de la LGT de 1963: por un lado, el tratamiento perjudicial que sufría el declarante, cuya declaración interrumpía el plazo de prescripción iniciado desde el devengo del tributo, frente al no declarante, que no cumpliendo su obligación de declarar posibilitaba que la prescripción pudiera producirse antes al no ser interrumpida por la presentación de su declaración¹⁰; y, por otro lado, las dificultades que generaba el cómputo del plazo de prescripción en los impuestos instantáneos de liquidación periódica, en los que los diferentes devengos relativos a las operaciones gravadas por el impuesto iniciaban distintos cómputos de plazos de prescripción, lo que en algunos casos podía imposibilitar la liquidación del tributo por las debidas conexiones existentes entre ellas a efectos de dicha liquidación¹¹.

En cualquier caso, la recepción como fecha inicial del cómputo del plazo de prescripción de la finalización del plazo reglamentario de declaración no estaba tampoco exenta de desventajas. Éstas, por

tanto, siguen estando hoy presentes. Por destacar la que puede tener más trascendencia, no puede desconocerse que con ello se efectúa una remisión a las previsiones establecidas en cada uno de los tributos que son las que vienen a recoger sus respectivos plazos de declaración, lo que suele venir en muchos casos a través de disposiciones reglamentarias, con la consiguiente dispersión¹². Además, en algunos tributos ni siquiera se prevé un plazo único de declaración, sino varios en función de diversas circunstancias, o se prevé la posibilidad en determinados supuestos de la prórroga, ampliación o interrupción del plazo general de declaración previsto.

A ello hay que añadir algo que tiene también cierta trascendencia. La LGT es una Ley con pretensiones de generalidad y que, por tanto, está llamada a ser susceptible de aplicación a todos los tributos. Y esta aplicabilidad de la LGT a todos los tributos debería ser también posible en lo referido a una materia de tanta importancia regulada por ella como es la de la prescripción.

Sin embargo, el criterio fijado por la LGT para el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar no puede aplicarse a todos los tributos por el

¹⁰ A. Génova Galván, “La prescripción tributaria”, cit., pág. 45; R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., pág. 99; A. F. Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, cit., págs. 98.

¹¹ R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., págs. 99-100.

¹² L. Corral Guerrero, en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 571; del mismo autor, en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II-A, Edersa, Madrid, 1985, pág. 90.; A. Génova Galván, “La prescripción tributaria”, cit., pág. 45; M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, pág. 46.

sencillo motivo de que no todas las figuras tributarias se gestionan siempre a través de un sistema en el que existan obligaciones de declaración o autoliquidación. La propia LGT es consciente de ello, al recoger, con más o menos detalle, los principales sistemas tipo de aplicación de los tributos¹³. Donde la ausencia de una declaración o autoliquidación se muestra de forma especialmente clara es en el sistema de gestión de oficio de los tributos de cobro periódico por recibo, aplicable a los ejercicios posteriores al alta, y al que la propia Ley alude aunque sea de un modo fragmentario (arts. 62. 3 y 102. 3). Tampoco las contribuciones especiales y algunas tasas tienen declaración o autoliquidación alguna, debido a peculiaridades propias de las mismas. Y nadie puede poner en duda que la LGT se aplica también a estas dos categorías tributarias, y no sólo a los impuestos.

Por otra parte, existen determinados supuestos en los que el criterio de la finalización del plazo de declaración o autoliquidación no es el más acorde con el principio general de la *actio nata* que inspira a éste en la generalidad de los casos. Los beneficios fiscales que se aplican provisionalmente en la declaración o autoliquidación al estar condicionados al cumplimiento de determinados requisitos futuros son el

caso más significativo: al menos durante el plazo dentro del que debe producirse el cumplimiento de los requisitos futuros, que normalmente va más allá de la finalización del plazo de presentación de la declaración o autoliquidación, no parece que la Administración pueda comprobar el beneficio fiscal y practicar, en su caso, la regularización correspondiente.

Por tanto, y en conclusión, con una regulación del inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar como la que sigue existiendo tras la nueva LGT, la seguridad jurídica se ve ciertamente mermada puesto que se hace necesario un esfuerzo adicional para conocer de modo exacto cuándo se inicia dicho plazo en cada caso, lo que presenta perfiles problemáticos en determinados supuestos. Cuando, sin embargo, la regulación de la prescripción debe contribuir a la seguridad jurídica, al ser ésta su fundamento, lo que en este terreno únicamente puede lograrse con una regulación no sólo clara, sino también precisa, y, por tanto, realmente general al ser completa¹⁴. Es una lástima que finalmente no se hayan seguido en este punto las recomendaciones del Informe 2001 sobre la posibilidad de aprovechar "este proceso de reforma para solventar algunos de los problemas que ha planteado el *dies a quo* del derecho a liquidar"¹⁵.

¹³ V. M. Sánchez Blázquez, en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 374.

¹⁴ L. Corral Guerrero, en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, I, cit., pág. 570; del mismo autor, en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II-A, cit., pág. 85; A. Génova Galván, "La prescripción tributaria", cit., pág. 45; M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, pág. 46; R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., pág. 100.

¹⁵ *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria 2001*, cit., pág. 97.

Se hace necesario, pues, examinar aquellos supuestos específicos no previstos expresamente por la nueva LGT expuestos antes de modo sucinto, en los que la aplicación del criterio de la finalización del plazo de declaración o autoliquidación puede no ser sencilla o en los que, simplemente, dicha aplicación no es posible. Se trata, por tanto, de una serie de cuestiones problemáticas que se habían suscitado ya bajo la normativa anterior, pero que siguen permaneciendo abiertas al no regularse específicamente por la nueva Ley. Aunque en algunos casos, doctrina y jurisprudencia parecen haber llegado a soluciones razonables y no demasiado discutidas, lo que no sucede en otros.

B) SUPUESTOS ESPECÍFICOS NO REGULADOS EXPRESAMENTE EN LA LGT

1. Prórroga, ampliación o interrupción del plazo de declaración o autoliquidación

Debe hacerse referencia, en primer lugar, a los supuestos en que la normativa particular del tributo prevé la posibilidad de que el plazo para declarar o autoliquidar se prorrogue, amplíe o interrumpa. Así ha ocurrido tradicionalmente en las adquisiciones por causa de muerte gravadas por el ISD, y hoy aparece previsto en los arts. 68 y 69 del Reglamento de este impuesto:

- el plazo general de declaración o autoliquidación de seis meses contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento [art. 67. 1 a) del Reglamento del ISD] puede prorrogarse por otros seis meses a solicitud de los interesados;

- en el caso de denegación de la prórroga solicitada, el plazo de presentación se entenderá ampliado en los días transcurridos desde el siguiente a la presentación de la solicitud hasta el de notificación del acuerdo denegatorio;

- la promoción de litigio o juicio voluntario de testamentaría traerá consigo la interrupción del plazo de declaración o autoliquidación empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

En estos supuestos parece razonable entender, en aplicación adaptada a los mismos del art. 67. 1 de la nueva LGT, que el inicio del cómputo del plazo de prescripción se produciría desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de declarar o autoliquidar prorrogado, ampliado o interrumpido cuando se hubiera procedido efectivamente a dicha prórroga, ampliación o interrupción, de acuerdo a los requisitos previstos en cada caso¹⁶. En definitiva, en los supuestos en que se aplican,

¹⁶ R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., págs. 100-101. Este es el criterio que también propone el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria 2001*, cit., pág. 97.

dichos plazos pueden entenderse como el de declaración o de autoliquidación en el sentido que justifica tal mención en la LGT: la normativa del impuesto prevé un plazo mayor de declaración o autoliquidación en estos supuestos, por lo que en él corresponde a los interesados declarar o autoliquidar, mientras que la Administración no podría ejercitar hasta la finalización del mismo sus potestades comprobadoras y liquidadoras, como pone de relieve en cuanto al plazo de prórroga el propio apartado 7 del art. 68 del Reglamento del ISD. No parece que la exigencia de intereses de demora en los dos primeros su-

puestos sea motivo suficiente para llegar a la conclusión de que prevalezca en todo caso el plazo ordinario de declaración o autoliquidación a efectos de inicio del cómputo del plazo de prescripción¹⁷.

Por el contrario, cuando tal prórroga, ampliación o interrupción no hubieran tenido lugar, al no haberse solicitado la primera o al no producirse los supuestos generadores de la última, pese a existir tal posibilidad en la regulación del impuesto, el inicio del cómputo se produciría desde el día siguiente a la finalización del plazo general de declaración o autoliquidación¹⁸.

¹⁷ Así lo entendió también la Sentencia del TSJ de Cantabria de 22 de octubre de 2001, aunque en relación con el plazo de prórroga automático previsto en la normativa precedente. Lo hace, además, con una interesante argumentación en torno a la naturaleza del plazo de prórroga y a la no posibilidad en dicho plazo de que la Administración actúe comprobando y liquidando el tributo, lo que confirmaría el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar desde la finalización de dicho plazo de prórroga desde la óptica del principio de la *actio nata* inspirador del criterio recogido en la LGT. También había seguido con anterioridad el mismo criterio, igualmente en relación con aquel plazo de prórroga automático, la Resolución del TEAC de 26 de septiembre de 1996, en base a similares argumentos. Sin embargo, en otro sentido se pronuncia la Sentencia del TSJ de Cataluña de 2 de abril de 2003, también bajo la vigencia de la normativa anterior en la que se preveían junto al plazo ordinario de declaración de seis meses, una prórroga automática de seis meses y una prórroga a solicitud de los interesados. A su juicio, recogiendo doctrina suya anterior de una Sentencia de 5 diciembre de 2001, que, a su vez, recogía, la del TSJ de Andalucía (Granada) de 7 de marzo de 2000, “la remisión del artículo 65 de la LGT a la fecha de finalización del plazo reglamentario para presentar la declaración debe interpretarse como plazo ordinario, excluidas las prórrogas, pues tal posibilidad concedida al sujeto pasivo del impuesto a efectos de no aplicación de las sanciones de multa señaladas en el Texto Refundido de 1967, no puede suponer la alteración del plazo reglamentario ordinario de presentación de documentos en cuanto al día inicial del cómputo de prescripción, al tratarse de una modalidad de adquisición o pérdida de los derechos que no puede hacerse depender de la existencia de otros plazos como las prórrogas o los aplazamientos de pago de los que no se hace ninguna mención en dicho precepto, y sin perjuicio de que pueda producirse la interrupción de la prescripción si se presentan los documentos a liquidar en el plazo de prórroga”. También se muestra contraria a referir el inicio del cómputo del plazo de prescripción a la finalización del plazo de prórroga automática previsto en aquella normativa la Sentencia de la AN de 12 de junio de 2001, que considera que es el plazo ordinario de declaración el relevante a estos efectos. Son tres las razones fundamentales que esgrime: “en primer lugar porque, por su propia naturaleza y significación la prórroga, ya no es lo mismo que el período voluntario que inmediatamente le precede, es decir, está ampliando algo que ya terminó y ello es así aunque en la propia regulación se contemple con carácter automático. A esa misma conclusión llevaba el hecho de su regulación en dos apartados distintos de un mismo artículo, signo formal pero inequívoco de la separación con la que se contemplan el plazo y la prórroga. En tercer lugar, y esto es lo fundamental, aunque la prórroga fuera automática conllevaba, también automáticamente, un recargo del 5 por 100 que como tal no se compadece con la esencia de un período como es el plazo voluntario en el que no ha de haber recargo alguno”. Además, deja entrever, aunque no era aplicable al caso, que la misma solución correspondería al plazo de prórroga actual a solicitud de los interesados.

¹⁸ R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., págs. 100-101.

2. Autoliquidaciones complementarias especiales

Otro de los supuestos que necesita una aclaración adicional es, en segundo lugar, el de las autoliquidaciones complementarias especiales previstas por la normativa particular de algunos tributos. No nos referimos, por tanto, a las autoliquidaciones complementarias a que alude desde una perspectiva general el art. 120. 2 de la LGT en los supuestos que se generan los recargos del art. 27 de la nueva Ley (autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo).

Por mencionar algunas de las de mayor relevancia en el IRPF:

- cuando se perciban rendimientos del trabajo en períodos impositivos distintos a aquéllos en los que fueron exigibles por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, habrá de presentarse, en su caso, autoliquidación complementaria del ejercicio en el que tales rentas fueron exigibles al imputarse al mismo, sin sanciones, intereses de demora o recargos, en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el IRPF [art. 14. 2 b) del Texto Refundido de la Ley del IRPF];

- cuando se pierda el derecho a la exención por reinversión de ganancia pa-

trimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual por no haberse efectuado la reinversión en el plazo establecido o por haberse incumplido cualquier otra de las condiciones que determinan el derecho a este beneficio fiscal, deberá presentarse autoliquidación complementaria del ejercicio en que se produjo la transmisión y se aplicó la exención, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración, correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento [art. 39. 4 del Reglamento del IRPF].

Pues bien, en estos supuestos, en nuestra opinión, el plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria correspondiente a los atrasos o a la ganancia patrimonial no exenta comenzaría al día siguiente de la finalización del plazo de la autoliquidación complementaria, que, como hemos visto, no es idéntico en ambos casos. Así lo ha entendido también, en cuanto a los atrasos, una amplia jurisprudencia: es el caso de las Sentencias del TSJ de Canarias de 27 de marzo de 1996, del TSJ de Andalucía de 24 de septiembre de 2001 y del TSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de diciembre de 1997 y de 24 de mayo de 2002¹⁹. Éste es también el criterio de la Dirección General de Tributos en su Contestación a Consulta de 14 de diciembre de 1999.

¹⁹ Todas ellas en aplicación del art. 14. 6 del Reglamento del IRPF de 1991, que en este aspecto era coincidente con el actual art. 14. 2 b) de la Ley del impuesto.

Habría en estos supuestos, por tanto, en relación con un mismo tributo y ejercicio, dos plazos de prescripción del derecho a liquidar, con fechas de inicio distintas, en consonancia con los dos plazos de autoliquidación previstos: el normal y el de la complementaria. Pero en ambos casos, ello sería así en estricta aplicación del criterio general del art. 67. 1 de la LGT, al no preverse en la normativa del impuesto previsión alguna modificativa de la regulación general que pudiera conducir a una conclusión distinta²⁰. La mención que se hace en el art. 14. 2 b) del Texto Refundido de la Ley del IRPF a la presentación de la autoliquidación complementaria por los atrasos "en su caso" no puede entenderse como una salvedad para cuando se hubiera consumado la prescripción, iniciada tras la finalización del plazo ordinario de autoliquidación, pese a que así es como se ha entendido en alguna ocasión²¹. Por el contrario, ello únicamente ha de entenderse a efectos de no presentar la autoliquidación

complementaria cuando no existiera obligación de declarar²².

Y porque a la solución propuesta para estos supuestos se llega en estricta aplicación del criterio general de la LGT, no puede sorprender que sea coherente con el principio de la *actio nata* que inspira éste. Aunque lo cierto es que ello es posible gracias a la previsión de una obligación y un plazo específicos de autoliquidación que se añaden al ordinario: durante el plazo previsto para la presentación de la autoliquidación complementaria es el contribuyente el que ha de declarar y autoliquidar el tributo correspondiente a los atrasos percibidos o a la ganancia patrimonial exenta aplicada y durante el mismo la Administración tributaria no puede comprobar ni liquidar aquél. Tampoco puede actuar la Administración con esta finalidad antes de que los atrasos se perciban o con anterioridad al incumplimiento de los requisitos de la exención de la ganancia patrimonial por reinversión de la vivienda habitual²³.

²⁰ Insiste en este aspecto la Sentencia del TSJ de Canarias de 27 de marzo de 1997, desde la óptica de que la previsión específica para el IRPF apareciera en una disposición reglamentaria, tal como ocurría bajo normativas precedentes: "tampoco el precepto reglamentario altera el régimen de la prescripción establecido en la Ley General Tributaria, pues se limita a regular una materia puramente reglamentaria como es la referente a los plazos de presentación de las liquidaciones, lo que no significa que modifique el régimen legal de la prescripción sino, más bien, que lo complementa, en una cooperación Ley-Reglamento que sería perfectamente posible en el marco de la reserva de ley en materia tributaria y que, con más razón, lo es en el ámbito de aplicación del artículo 10 d) de la Ley General Tributaria que, según se entiende en la demanda, no es consecuencia del principio de reserva de ley reconocido en el artículo 31 de la Constitución".

²¹ Sentencia del TSJ de Andalucía de 31 de enero de 2003, si bien basándose en el art. 109. 7 del Reglamento del IRPF de 1981.

²² Así lo pone de relieve la Sentencia del TSJ de Canarias de 27 de marzo de 1996.

²³ Este último argumento, en cuanto a la imposibilidad de la actuación administrativa, es empleado por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de diciembre de 1997, considerando esta solución "acorde con el instituto de la prescripción, pues, en el presente caso, mientras el interesado no los hubiere percibido (los atrasos), la Administración no podía exigir el impuesto". También insiste en estas ideas de la posibilidad o no de que el derecho sea ejercitado por su titular la Sentencia del TSJ de Canarias de 27 de marzo de 1996.

3. Tasas cuyo hecho imponible consiste en la solicitud de una actividad administrativa

Deben mencionarse, en tercer lugar, a las tasas cuyo hecho imponible consiste en la solicitud de una autorización o licencia a la Administración, como es el caso, por ejemplo, de la tasa por expedición de la licencia de apertura.

Pues bien, como en ellas "no existe normalmente una obligación de declarar autónoma respecto a la solicitud de autorización o licencia, cabría entender que la prescripción comienza a correr desde que finaliza el plazo en que debía haberse presentado la solicitud"²⁴. La posible inclusión de tal solicitud en el concepto de declaración, ampliamente definido por el art. 119. 1 de la nueva Ley, justificaría esta solución, que sería también una aplicación adaptada al caso particular del criterio general del art. 67. 1 de la LGT.

4. Contribuciones especiales

En cuanto a las contribuciones especiales, en cuarto lugar, constituyen el primer supuesto a contemplar en el que no existe declaración o autoliquidación alguna, ni siquiera entendiendo aquélla en el

sentido amplio del art. 119. 1 de la nueva Ley, que es a lo que de forma insatisfactoria únicamente sigue refiriéndose su art. 67. 1.

Partiendo en este y en los otros supuestos a los que haremos referencia a continuación, de que las exigencias del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario no son compatibles con la inexistencia de prescripción alguna, la solución que queda es una: al no existir para estos casos previsión expresa en la LGT del momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción, como tampoco en otras normas tributarias, habría que acudir en cuanto Derecho supletorio a "los preceptos del derecho común" (art. 7. 2 de la LGT), concretamente al art. 1.969 del Código Civil. Como veíamos antes: "El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no hay disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse".

Y puede entenderse razonablemente que el derecho a liquidar en las contribuciones especiales puede ejercitarse desde el momento de finalización de la obra pública o del establecimiento o ampliación del servicio, que es además el momento del devengo de estos tributos²⁵.

²⁴ R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., págs. 109-110.

²⁵ R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., págs. 110-111. Otra opinión es la de M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, pág. 47, para la que el criterio fijado por la LGT conducía a concluir que a las contribuciones especiales no afectaría la prescripción del derecho a liquidar.

5. Ejercicios posteriores al alta en los tributos de cobro periódico por recibo

Similares argumentos podemos emplear en el siguiente supuesto, el de los ejercicios posteriores al alta de los tributos de cobro periódico por recibo. Pensemos en el IBI, el IAE o el IVTM, por referirnos únicamente a los impuestos de más relevancia. Puesto que en ellos, en los ejercicios posteriores al alta en los que no tengan cabida declaraciones de variación o baja, se aplica el sistema de gestión de oficio, en el que tampoco existe declaración o autoliquidación alguna. De ahí que deban excluirse de lo que digamos a continuación los ejercicios de alta, variación o baja en dichos tributos, ya que en ellos sí que pueden tener lugar declaraciones o autoliquidaciones.

Y por las mismas razones señaladas con anterioridad, la aplicación de la regla de la *actio nata* del Código Civil a la que habría que acudir en defecto de previsión específica en la normativa tributaria, nos llevaría a situar el comienzo del cómputo del plazo de prescripción al momento del devengo de dichos tributos, que normalmente suele situarse al comienzo del período impositivo²⁶. Así lo entendió la Sentencia del TSJ de Valencia de 15 de mayo de 1993, en relación con el antiguo Impuesto Municipal sobre Radicación²⁷.

Y es que, en efecto, es a partir de ese momento cuando las Administraciones gestoras correspondientes, y según los trámites procedimentales a seguir en cada caso, pueden realizar las actuaciones dirigidas en última instancia a la liquidación del tributo, aunque la notificación de esta última no se realice en estos casos de forma personal e individualizada, sino de forma colectiva, como posibilita desde una perspectiva general el art. 102. 3 de la nueva LGT.

6. Beneficios fiscales aplicados provisionalmente condicionados al cumplimiento de requisitos futuros

También debe mencionarse el supuesto de los beneficios fiscales aplicados provisionalmente en la declaración o autoliquidación al encontrarse condicionados al cumplimiento de determinados requisitos futuros. Como antes adelantábamos, las dudas que se suscitan en estos supuestos se derivan de que la aplicación a los mismos del criterio recogido en la LGT de la finalización del plazo de declaración o autoliquidación no es el más acorde con el principio general de la *actio nata* que inspira a éste en la generalidad de los casos. Y es que, efectivamente, al menos durante el plazo dentro del que debe producirse el cumplimiento de los requisitos futuros, que normal-

²⁶ R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., pág. 112. Este criterio es también el que propone el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* 2001, cit., pág. 97.

²⁷ *JT* 1993, 725.

mente va más allá de la finalización del plazo de declaración o autoliquidación, no parece que la Administración pueda comprobar el beneficio fiscal y practicar, en su caso, la regularización pertinente.

En cualquier caso, desde nuestro punto de vista, una adecuada respuesta a la cuestión planteada requiere diferenciar varios supuestos que pueden darse, centrándonos en los impuestos autoliquidados que es donde los hemos encontrado.

El primero es el relativo a los beneficios fiscales aplicados provisionalmente en la autoliquidación al estar condicionados al cumplimiento de determinados requisitos futuros para los que se prevé la práctica de una liquidación caucional vinculada a su inicial aplicación provisional, dejándose constancia de su importe total en los registros públicos correspondientes por nota marginal de afección. El ejemplo más característico, y aquel en el que se ha situado principalmente el debate, es el de la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial, con relevancia para el ITPAJD.

A este respecto, el art. 45. 1 B) del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, reiterado en el art. 88. 1 B) del Reglamento del impuesto, tras recoger la exención, en lo que aquí interesa, de la "transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial", prevé que para el reconocimiento de este beneficio "basta que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de pro-

tección oficial y quedará sin efecto si transcurridos tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional". A lo que se añade: "La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas".

Y aunque lo cierto es que en la normativa particular de este impuesto, a diferencia de lo que ocurría en regulaciones precedentes, ya no se prevé específicamente la práctica de una liquidación caucional en estos casos, parece clara la aplicación en ellos de lo que ahora recoge el art. 79. 3 de la nueva LGT, que viene a coincidir, en esencia, salvo en determinadas cuestiones novedosas, con lo que preveía el art. 79. 2 de la originaria LGT: "Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección (...)".

Los términos del debate, en el que han participado tanto doctrina y jurisprudencia, son, en esencia, los siguientes, que únicamente dejamos planteados.

Para unos, ante la falta de previsión específica en la normativa tributaria acerca del inicio del cómputo del plazo de prescripción en estos supuestos, habría

que acudir al criterio general previsto en la LGT: desde el día siguiente a la finalización del plazo de autoliquidación. Por tanto, al existir esta previsión en la normativa tributaria, aunque sea general y pudiera ser insatisfactoria para este caso concreto desde la óptica del principio de la *actio nata*, no podría acudir al Código Civil, buscando la aplicación de este principio recogido en su art. 1.969. En consecuencia, una solución distinta sólo sería posible con una previsión específica al respecto. Además, y éste es un dato de cierta relevancia, aunque *de facto* el plazo para dictar la liquidación queda reducido ahora a un año, antes a dos (puesto que durante tres no parece que la Administración pueda comprobar o liquidar nada, fuera de la liquidación caucional), ello se ve compensado por el hecho de que la Administración conoce desde el principio la realización del hecho imponible y por la garantía que supone la nota marginal de afección²⁸.

Para otros, sin embargo, no es razonable que el plazo de prescripción del derecho a liquidar se inicie a partir de un momento en el que la Administración se ve imposibilitada para practicar liquidación alguna, más allá de la caucional. De ahí que en aplicación del principio de la *actio nata* del art. 1.969 del Código Civil, dicho plazo no comenzaría a computarse sino hasta el agotamiento del plazo que motiva la pérdida del beneficio fiscal (tres años a partir del reconocimiento provisional de la exención) o, en general, hasta que se incumplieran los requisitos a que está condicionado el mismo. La no consideración del criterio de la norma especial tributaria contenido en el art. 67. 1 de la LGT podría justificarse en que en este caso realmente existiría una laguna en la normativa tributaria, necesaria para poder acudir al Código Civil, al no contemplar realmente este supuesto aquel precepto de la LGT y tampoco la normativa particular del tributo²⁹.

²⁸ R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., págs.106-108; M. Fernández Junquera, *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, cit., págs. 42-43. En la jurisprudencia, Sentencias del TS de 4 de junio de 1994, del TSJ de Castilla y León de 30 de marzo de 2001 y del TSJ de Cataluña de 11 de febrero de 1999 (*JT* 1999, 400).

²⁹ M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, cit., págs. 49-50; A. F. Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, cit., págs. 102-103. En la doctrina administrativa y jurisprudencia, entienden que el plazo de prescripción comenzaría desde el transcurso de los tres años a partir del reconocimiento provisional de la exención las Resoluciones del TEAC de 10 de febrero y de 29 de abril de 1993, y de 22 de junio de 1995 y las Sentencias del TSJ de Valencia de 9 de marzo de 1994 (*JT* 1994, 285), del TSJ de Murcia de 13 de mayo de 1994 (*JT* 1994, 534) y de 25 de enero de 1997, del TSJ de Cataluña de 22 de abril de 1998, del TSJ de Castilla-La Mancha de 11 de julio de 2000, del TSJ de Aragón de 2 de mayo de 2003, de la AN de 15 de marzo de 1994 (*JT* 1994, 277). La Sentencia del TSJ de Andalucía de 30 de marzo de 1998, por su parte, sitúa el inicio del plazo de prescripción en el momento en el que tuvo entrada en la Administración la anulación del expediente de calificación definitiva como viviendas de protección oficial, que se produjo con anterioridad a los tres años. La Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 19 de marzo de 1998 llega también a una solución peculiar, aunque la terminología que emplea puede inducir a cierta confusión. Si no lo hemos entendido mal, a su juicio el plazo de prescripción del derecho a liquidar comenzaría en estos casos según las reglas generales, esto es, tras la finalización del plazo voluntario de declaración. Sin embargo, el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago comenzaría a contarse desde que finalice el período de pago voluntario y éste terminaría en el caso enjuiciado transcurridos los treinta días fijados para la autoliquidación a partir del momento en que se pierde la exención por darse ya el hecho cierto del incumplimiento del requisito configurador de la exención. Todo ello lo hace a partir de ciertas consideraciones que realiza acerca de la naturaleza de la liquidación caucional que se llevó a cabo.

Un supuesto distinto al anterior sería el de los beneficios fiscales aplicados provisionalmente en la autoliquidación al estar condicionados al cumplimiento de determinados requisitos futuros, en cuya regulación se previera la debida presentación de una autoliquidación complementaria para el caso de que se incumplieran dichos requisitos, lo que habría de hacerse en un determinado plazo fijado por la norma, a contar normalmente desde la fecha del incumplimiento. Esto es lo que suele ocurrir, en el ámbito de los impuestos periódicos, cuando el beneficio fiscal, y, por tanto, también su regularización, afecta a la base imponible de un impuesto progresivo, como sucede, por ejemplo, en la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de una vivienda habitual (art. 39. 4 del Reglamento del IRPF)³⁰.

Nos encontraríamos así con uno de los supuestos a los que hicimos referencia con anterioridad de previsión en la normativa particular del tributo de autoliquidaciones complementarias especiales. Por tanto, en estos casos, y de acuerdo a las razones expuestas en su momento, el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar correspondiente al beneficio fiscal perdido debería iniciarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de la autoliquidación complementaria.

Además, a este supuesto podría equipararse también, en nuestra opinión, el de

los beneficios fiscales aplicados provisionalmente en la autoliquidación al quedar sometidos al cumplimiento de determinados requisitos futuros, para los que se prevé que la regularización en caso de incumplimiento se lleve a cabo a través de la misma autoliquidación del ejercicio en que se produjo dicho incumplimiento, sin que, por tanto, sea necesaria la presentación de una autoliquidación complementaria específica. Es lo que suele ocurrir, en el ámbito de los impuestos periódicos, cuando el beneficio fiscal, y, por tanto, también su regularización, afecta únicamente a la cuota o a la base, pero en este último caso, en un impuesto proporcional, como sucede, por ejemplo, en la Reserva para Inversiones en Canarias, que opera como una deducción en la cuota en el IRPF y una reducción en la base imponible en el IS (art. 27. 8 de la Ley 19/1994, de 6 de junio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias)³¹.

En estos casos, por tanto, el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar correspondiente al beneficio fiscal aplicado de forma provisional y posteriormente perdido habría de iniciarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento. A ello no sería obstáculo el que formalmente dicha autoliquidación corresponda a un ejercicio posterior, el de incumplimiento, y no a aquel que ha de ser objeto de regularización, el de aplicación

³⁰ V. M. Sánchez Blázquez, en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 383, n. 90.

³¹ V. M. Sánchez Blázquez, en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 383, n. 90.

provisional en la autoliquidación del beneficio fiscal. En definitiva, en estos supuestos, de acuerdo a lo dispuesto por la norma, el plazo de autoliquidación de lo que debe regularizarse por el beneficio fiscal perdido coincide con el plazo de autoliquidación correspondiente al ejercicio de incumplimiento, aunque formalmente corresponda integrar todo en una misma autoliquidación.

Y en ambos casos, en consecuencia, previstos implícitamente por otra parte en el art. 122. 2, párr. 2º de la nueva LGT, no se haría otra cosa que aplicar de forma adaptada el criterio del art. 67. 1 de dicha Ley.

Pero habría de mencionarse, por último, otro supuesto distinto de beneficio fiscal aplicado provisionalmente en la autoliquidación al estar condicionado al cumplimiento de requisitos futuros. Se trata de aquel en el que en su regulación se previera expresamente el momento inicial del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, por lo que habría que estar al mismo.

Así ocurre con las exenciones por adquisición de bienes de inversión, a efectos del ITPAJD y del IGIC, recogidas en el art. 25 de la Ley 19/1994. Puesto que el incumplimiento de los requisitos a que se condicionan estos beneficios fiscales “determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comen-

zando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos” (apartado 4º).

7. Tributos devengados en operaciones de tráfico recogidas en documento privado o no reflejadas documentalmente

También debe mencionarse aquí, por último, el supuesto de los tributos devengados por operaciones de tráfico recogidas en documento privado o no reflejadas documentalmente, en los que su fecha, cuyo conocimiento cierto puede ofrecer dificultades y ser fácilmente alterada por los particulares, puede ser relevante para la prescripción.

Y en relación con estos supuestos es tradicional la previsión normativa específica en algunas figuras tributarias, con una clara finalidad antifraude, de conectar la fecha de los mismos, a efectos de la prescripción, con el momento en que se presentaran a liquidación o, de producirse con anterioridad, con el momento en que concurrieran cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computaría la fecha de la incorporación o inscripción al registro público, fallecimiento o entrega a funcionario por razón de su cargo. O, en el supuesto de los contratos no reflejados documentalmente, con la fecha de presentación para la liquidación. Así ocurre en la actualidad en los arts. 50. 2 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, 94 del Reglamento del impuesto y 48. 2 del Re-

glamento del ISD. A ellos se ha unido más recientemente el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros (art. 50. 3 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD)³².

Son varias, no obstante, las dudas que surgen en este ámbito, a las que se ha ofrecido una respuesta no siempre idéntica por doctrina y jurisprudencia, dejando a un lado las conectadas con la casuística de supuestos en los que se habrían producido algunas de las circunstancias mencionadas en el art. 1.227 del Código Civil³³.

En primer lugar, en cuanto a la aplicación o no de lo previsto en el art. 1.227 del Código Civil, en el sentido de eficacia frente a la Administración tributaria de los documentos privados con relevancia tributaria en el sentido expresado en aquel

precepto, y con efectos sobre la prescripción, a aquellos otros tributos en cuya normativa específica no aparece una previsión expresa como la que sí existe en los mencionados con anterioridad (IIVTNU, fundamentalmente). Y la respuesta dada a esta cuestión por doctrina y jurisprudencia ha sido prácticamente unánime: sí aplicación de aquel artículo, lo que no puede extrañar dado el carácter supletorio del Código Civil en materia tributaria y por la consideración de tercero a efectos de lo previsto en aquel precepto de la Administración tributaria³⁴.

La segunda duda que se ha planteado en este ámbito ha sido la relativa a si también sería eficaz para la Administración tributaria, a efectos de la prescripción, la fecha de un documento privado cuando su certeza quedara acreditada por otros medios probatorios distintos a los previstos

³² Para entender el sentido de estas previsiones normativas, resulta de gran interés la evolución normativa de las mismas en el ámbito del ITPAJD descrita en la Sentencia del TS de 29 de noviembre de 1995.

³³ Por mencionar algunos que pudieran ser de interés, se admite la certificación catastral expedida por la Gerencia Territorial del Catastro que muestra la constancia como titular catastral del inmueble desde una determinada fecha (Sentencia del TSJ de Cataluña de 25 de junio de 2003); o los padrones de la CTU e IBI donde consta la vivienda a nombre del comprador y los recibos de las anualidades de dichos impuestos (Sentencia del TSJ de Castilla y León de 10 de mayo de 2002); o el documento entregado ante un funcionario de la Delegación de Hacienda para acreditar la deducción por adquisición de vivienda aunque se trate de una Administración tributaria distinta (Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 23 de abril de 2001). En esta idea de la irrelevancia de la pertenencia a una Administración estatal, autonómica o local del funcionario al que se le entrega el documento privado por razón de su cargo insiste la Sentencia del TS de 10 de octubre de 2000. También se admiten los abonos bancarios para acreditar la fecha consignada en el documento privado por la Sentencia del TSJ de Madrid de 10 de febrero de 1994, si bien lo hace amparándose en la DT 6 del Texto Refundido del ITPAJD. de 1980 No se admite, sin embargo, la aportación de las liquidaciones del IBI y de la tasa por recogida de basuras por cuanto su emisión no implica la entrega de los contratos privados a un funcionario público, tratándose, además, de tributos gestionados por una Administración distinta a la gestora del ITPAJD por la Sentencia del TSJ de Cataluña de 24 de diciembre de 2003.

³⁴ M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, cit., págs. 54-56; R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., pág. 103. En cuanto a la jurisprudencia, pueden mencionarse, entre otras muchas, a las Sentencias del TSJ de Cataluña de 25 de junio de 1998, del TSJ de Canarias de 10 de diciembre de 1999, del TSJ de Madrid de 27 de octubre de 2000, del TSJ de las Islas Baleares de 14 de marzo de 2000, del TSJ del Principado de Asturias de 4 de febrero de 2000, o del TSJ de Andalucía de 5 de junio de 2000 y de 21 de diciembre de 2001.

específicamente en el art. 1.227 del Código Civil. Y también se ha admitido generalmente tal circunstancia, tanto por la doctrina³⁵ como por la jurisprudencia³⁶.

Por último, y, en tercer lugar, ha sido también problemática la cuestión relativa a si la expresión “a efectos de la prescripción”, recogida en las normas específicas de determinados tributos antes mencionadas, significa que el cómputo del plazo de prescripción comienza a partir de la fecha relevante del documento privado según lo previsto en ellas, lo que ha sido defendido por parte de la doctrina³⁷ y parece estar presente en la generalidad de la jurisprudencia dictada al respecto³⁸. O si, por el contrario, según se ha defendido por otros autores³⁹, el cómputo del plazo de pres-

cripción comenzaría también en estos casos según lo dispuesto por la LGT, esto es, desde el día siguiente a la finalización del plazo de declaración o autoliquidación, aunque este último se habría de computar, a su vez, a partir de cuando se entiende realizado el hecho imponible en ellos, que es lo que habría que conectar realmente con la fecha a la que conducen aquellas previsiones normativas. Pudiendo plantearse esta cuestión, además, de forma diferenciada según se refiera al ITPAJD y al ISD, que es donde aparecen las previsiones específicas antes mencionadas, o al IIVTNU, donde no se recoge previsión específica alguna a este respecto: la evolución normativa del ITPAJD podría conducir a la segunda alternativa, mientras que el tenor literal del art. 48. 2 del

³⁵ M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, cit., pág. 52; R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., pág. 104.

³⁶ Éste es el caso de la Resolución del TEAC de 22 de junio de 2000, en la que se admite la acreditación de la fecha de una donación de una cantidad dineraria que determinaría que el ISD estuviera prescrito mediante determinados certificados bancarios y la documentación de una actuación inspectora a efectos del IRPF sobre dicha operación. En esta línea se sitúa también la declaración de nulidad del último inciso del apartado 3º del art. 94 del Reglamento del ITPAJD por parte de la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 1998, que limitaba la consideración de la fecha del documento privado acreditada por otros medios de prueba admisibles en Derecho distintos a los del art. 1227 del Código Civil para determinar las condiciones de liquidación, excluyéndolo a efectos de prescripción. Sin embargo, no es esta la idea que parece inspirar la Sentencia del TS de 29 de noviembre de 1995, pese a que la anterior se apoya en ella, cuando a partir de considerar la norma del ITPAJD como una “ficción legal”, señala que “no es posible (...) admitir a efectos tributarios, concretamente de la prescripción, que la fecha del documento privado es anterior a la de su presentación en las Oficinas de la Junta de Andalucía (ésta era la Administración gestora del impuesto), aunque pudiera entenderse probado tal hecho por el efecto de cosa juzgada, derivado de la sentencia del Juzgado de Primera Instancia (...) (en la que se acreditaba, a instancia de la compradora, que hubo un documento privado con una determinada fecha, con la finalidad de que se reconociera el derecho a que la vendedora procediera a elevar a pública aquel contrato privado)”.

³⁷ M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, cit., págs. 50-54.

³⁸ En efecto, en la generalidad de la jurisprudencia consultada, se suele computar el plazo de prescripción desde la fecha a que conducen las previsiones contenidas en la normativa particular de aquellos impuestos o, en general, las del art. 1.229 del Código Civil. Aunque lo cierto es que no hemos encontrado ninguna en que se cuestionara directamente este problema. Así lo pone también de relieve M. Fernández Junquera, *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, cit., pág. 44.

³⁹ R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., págs. 104-105.

Reglamento del ISD opta expresamente por la primera⁴⁰; por su parte, en cuanto al IIVTNU, la doctrina coincide en la segunda interpretación planteada⁴¹.

Puede parecer razonable que la LGT no se haya ocupado de regular específicamente este supuesto, que se produce únicamente para determinado tipo de tributos. Pero no hubiera sido descabellado hacerlo, de quererse unificar el régimen en todos ellos, lo que ya simplemente, más allá de los concretos términos en que se hubiera configurado, habría hecho desaparecer algunas de las dudas suscitadas.

III. INICIO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A EXIGIR EL PAGO DE DEUDAS TRIBUTARIAS LIQUIDADAS O AUTOLIQUIDADAS

A) LA REGULACIÓN GENERAL DE LA NUEVA LGT

“El plazo de prescripción comenzará a contarse (...) En el caso b) [es decir, en cuanto al “derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributa-

rias liquidadas o autoliquidadas”], desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo” (art. 67. 1 de la LGT).

Son pocas también las novedades que introduce la nueva regulación del inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago frente a la originaria LGT.

En primer lugar, la previsión contenida en el precepto dedicado a identificar los derechos a los que afecta la prescripción y que tiene relevancia también, por tanto, para el inicio de su cómputo, de que el derecho de la Administración para exigir el pago se refiere no sólo a las deudas tributarias liquidadas, que eran las que únicamente se mencionaban en la literalidad del precepto de la normativa precedente, sino también a las autoliquidadas. Con ello se deja bien claro que la prescripción del derecho a exigir el pago alcanza también a las deudas tributarias autoliquidadas, que cuando no se ven acompañadas del ingreso correspondiente determinan el inicio del período ejecutivo⁴², aunque tal circunstancia ya venía sosteniéndose bajo la normativa anterior a través de una interpretación actualizada del art. 65 de la LGT de 1963⁴³.

⁴⁰ Lo que ha sido objeto de crítica desde la perspectiva del rango reglamentario de la norma en que aparece por R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., pág. 105.

⁴¹ M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, cit., págs. 54-56; R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., pág. 104.

⁴² A. M. Juan Lozano, “Novedades de la Ley General Tributaria en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador”, cit., pág. 77; M. González Sánchez, en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 668; M. Pérez de Ayala Becerril, “La prescripción en la nueva Ley General Tributaria”, cit., pág. 80.

⁴³ R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., págs. 118-119; A. F. Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, cit., págs. 108-112.

También constituye una variación respecto a las previsiones contenidas al respecto en la originaria LGT la relativa a que el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas es “desde el día siguiente a aquel en que finalice” (y no “desde la fecha en que finalice”) “el plazo de pago en período voluntario” (y no “el plazo voluntario de pago”), en coherencia con los criterios de cómputo de la normativa administrativa común⁴⁴, tal como vimos ya en relación con el derecho a liquidar, y en consonancia con la terminología empleada en la nueva Ley para designar a aquel plazo en sus arts. 62 y 160. 2.

Y supone también una innovación, en este caso de mucha mayor virtualidad en la práctica, en tercer lugar, la salvedad de la regla general contenida en el apartado 1º del art. 67 por remisión a lo dispuesto en su apartado 2º, en el que se contempla el inicio del cómputo del plazo de prescripción “para exigir la obligación de pago a los responsables”, que será objeto de nuestra atención con posterioridad.

Con la colocación del inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas en el día si-

guiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, que en esencia coincide con lo dispuesto en la normativa precedente, se hace realidad también aquí el principio de la *actio nata*, que es el que suele inspirar la regulación de esta materia, tal como justificamos con anterioridad. Y es que, en efecto, es a partir de la finalización del plazo de pago en período voluntario de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas cuando normalmente la Administración puede actuar en orden a su recaudación, lo que habrá de llevar a cabo, de acuerdo a la regulación positiva de nuestro ordenamiento, a través del procedimiento de apremio. Por tanto, es lógico y está perfectamente justificado colocar en dicho momento el inicio de la inactividad administrativa determinante, de transcurrir el plazo previsto sin interrupciones, de la prescripción⁴⁵.

Se ha de estar en presencia en todo caso, no obstante, de deudas tributarias ya liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el particular, como pone de relieve el propio art. 66 b) al identificar el derecho objeto de prescripción en este caso. Porque si no se hubiera producido una liquidación administrativa o el particular no hubiera presentado una autoliquidación, pese a que pudieran existir unas deudas tributarias al haberse realizado los

⁴⁴ A. M. Juan Lozano, “Novedades de la Ley General Tributaria en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador”, cit., pág. 77.

⁴⁵ A. Génova Galván, “La prescripción tributaria”, cit., pág. 46; M. Vega Herrero, *La prescripción de la obligación tributaria*, cit., pág. 57; R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., págs. 112-114; A.F. Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, cit., págs. 106-107; M. Fernández Junquera, *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, cit., pág. 39.

presupuestos de hecho de la obligación tributaria correspondiente, los órganos de recaudación no podrán actuar en orden al cobro de unas deudas, cuya existencia y cuantía no han sido previamente determinadas. Sería necesaria con anterioridad la realización de actuaciones dirigidas a comprobar y liquidar las mismas, o la presentación de la autoliquidación correspondiente, tras las cuales, de no pagarse las deudas en los plazos de pago en período voluntario pertinentes, sí que se iniciaría el plazo de prescripción del derecho a exigir su pago⁴⁶.

En cualquier caso, existiendo una liquidación administrativa, es irrelevante el sistema procedimental en el que se insertara la misma. Puesto que habiéndose dictado y notificado dicha liquidación y tras el transcurso del plazo de pago en período voluntario abierto con aquella notificación sin haberse efectuado el ingreso, sería posible ya el ejercicio de las potestades de autotutela ejecutiva a través del procedimiento de apremio. Y ello sería así en cualquiera de los sistemas procedimentales en los que puede tener lugar una de aquéllas: bien cuando la liquidación se derivara de una declaración previa presentada por el interesado en el marco del ahora denominado procedimiento de gestión iniciado mediante declaración (arts. 128 a 130); bien cuando dicha liquidación fuera

dictada en un procedimiento liquidatorio iniciado de oficio por ausencia de la declaración debida, por tratarse de tributos autoliquidados y haberse descubierto una cuota que no se autoliquidó o que era superior a la autoliquidada, a través de los procedimientos previstos para ello en la nueva Ley (los de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, regulados en los arts. 131 a 133, 136 a 140 y 145 a 159, respectivamente), o por producirse en relación con los tributos de cobro periódico por recibo, pese a que su notificación fuera colectiva (art. 102. 3). Aunque el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago no sería exactamente idéntico en el caso de las liquidaciones notificadas individualizadamente y en el de las notificadas de forma colectiva, al ser diferentes sus plazos de ingreso en período voluntario, tal como dispone el art. 62. 2 y 3 de la nueva Ley. Precisamente la existencia de estos distintos plazos de ingreso en período voluntario, unidos a los también diferentes para las deudas tributarias derivadas de autoliquidaciones o a satisfacer mediante el empleo de efectos timbrados (art. 62. 1 y 4 de la LGT), revelan la dispersión que se produce en el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago a partir del criterio general previsto en el art. 67. 1 de la nueva Ley⁴⁷.

⁴⁶ A.F. Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, cit., pág. 111.

⁴⁷ A. Génova Galván, "La prescripción tributaria", cit., pág. 47.

De igual modo, es irrelevante a estos efectos el que la autoliquidación sin ingreso se hubiera presentado dentro o fuera del plazo establecido por la normativa de cada tributo. No obstante, también a partir de estas circunstancias el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago se situaría en momentos no idénticos. Puesto que en el caso de presentarse la autoliquidación sin ingreso dentro del plazo previsto por la normativa propia de cada tributo el inicio del cómputo del plazo de prescripción se produciría desde el día siguiente a la finalización de aquel plazo, que coincide normalmente con el de presentación de la autoliquidación. De ahí que en este caso, el inicio del cómputo del derecho a liquidar y del derecho a exigir el pago coincidan⁴⁸. Mientras que en el segundo, dicho cómputo se iniciaría desde el día siguiente a la presentación de la autoliquidación sin ingreso. En definitiva, es en dichos momentos cuando se inicia el período ejecutivo en un supuesto y otro [art. 161. 1 b) de la LGT]. Y esta regulación del período ejecutivo debe servir para interpretar adecuadamente las previsiones específicas del art. 67. 1 acerca del inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago. Porque es únicamente cuando se inicie el período ejecutivo cuando podría efectuarse por la Administración tributaria la recauda-

ción de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del deudor (art. 161. 3), que es, según justificamos, lo que explica el que en ese momento se inicie el cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago.

Por otra parte, y tal como ha puesto de relieve la doctrina, en los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos del pago, el inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas aplazadas o fraccionadas sería desde el día siguiente a la finalización del plazo o plazos concedidos. Y deberían concretarse los términos en que entender lo anterior acudiendo a la normativa reglamentaria reguladora de los mismos (en este caso, el art. 34 del Proyecto de RGR)⁴⁹.

B) LAS PREVISIONES ESPECÍFICAS DE LA NUEVA LGT PARA LOS RESPONSABLES

Donde la nueva LGT sí que ha introducido una novedad de cierto calado en esta materia ha sido en las previsiones específicas acerca del inicio del cómputo del plazo de prescripción para los responsables tributarios. Puesto que se da ahora

⁴⁸ A.F. Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, cit., pág. 112.

⁴⁹ Este es el criterio que emplean desde una óptica general A. Génova Galván, "La prescripción tributaria", cit., pág. 46; R. Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, cit., pág. 114. También L. Corral Guerrero, en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, cit., págs. 572-574, teniendo en cuenta la normativa entonces vigente, entendía que dentro del plazo de pago voluntario mencionado por la LGT como determinante del inicio del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago había que incluir al que él denominaba "plazo especial", constituido por los supuestos de concesión de aplazamientos.

una regulación expresa a una cuestión que había sido ampliamente discutida, tanto en el plano doctrinal como en el de su aplicación administrativa y jurisprudencial. Y en ella el legislador se decanta por algunas de las opciones que se habían barajado en dicha discusión.

“El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios –dispone el apartado 2º del art. 67- comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios”.

La primera idea que debe destacarse a partir de este precepto, es que existen ya unas previsiones legales expresas y es-

pecíficas sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción en relación con los responsables. En consecuencia, a partir de la nueva LGT no sería posible buscar la solución a esta problemática a partir de la regulación general sobre la prescripción del derecho a liquidar y a exigir el pago adaptándola a este supuesto específico⁵⁰, ni acudir directamente al artículo 1.969 del Código Civil, receptor del principio de la *actio nata*, ante la laguna existente, e indagar cómo habría de entenderse el mismo en este caso⁵¹. Por el contrario, la referencia habrá de ser siempre el art. 67. 2 de la nueva Ley.

Entrando ya en la nueva regulación legal al respecto, debe señalarse que la prescripción en relación con los responsables parece configurarse como una prescripción que se conecta con la del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria liquidada o autoliquidada, y no con la del derecho a liquidar, como por el contrario se había defendido por una cualificada doctrina bajo una normativa como la anterior en la que no existía una regulación específica al respecto⁵². Así lo pone de relieve la ubicación sistemática de su regulación, al constituir una especie de salvedad a la previsión general del art. 67. 1 acerca del inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el

⁵⁰ C. García Novoa, “El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales”, en *RTT*, nº 57 (2002), págs. 37 y ss.

⁵¹ J. Álvarez Martínez, J., *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, AEDAF-Thomson Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 228.

⁵² R. Falcón y Tella, “La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado”, en *QF*, nº 12 (2001), págs. 5-8.

pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas, tal como veíamos con anterioridad.

Esta prescripción en relación con los responsables, además, constituye una especie de prescripción autónoma, la “prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables”, con unos específicos momentos de inicio del cómputo de su plazo. Debiéndose tener en cuenta que la exigencia de la obligación de pago a los responsables a que se hace mención parece estarse refiriendo al acto de declaración de responsabilidad y al requerimiento de pago al responsable, que pueden producirse simultánea o sucesivamente (arts. 174 a 176 de la nueva LGT). Si bien la Ley sigue manteniendo algo que había sido objeto de debate bajo la anterior normativa: “Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables”. Lo que en coherencia con los momentos de inicio del plazo de prescripción en relación con los responsables fijados en la nueva Ley, únicamente podrá afectar a las actuaciones interruptivas frente al deudor principal o responsable solidario, en su caso, posteriores a aquéllos⁵³.

La Ley diferencia, no obstante, entre los responsables solidarios y subsidiarios y, dentro de los primeros, el supuesto general y el específico de aquellos que surgen por actuaciones en el procedimiento de apremio.

Para los responsables solidarios en general, el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los mismos “comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal”. Esto estaría motivado en que es a partir de ese momento cuando se puede requerir el pago al responsable, si bien la Ley admite la declaración y notificación de la responsabilidad (aunque no el requerimiento de pago) con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva [art. 175. 1 a)]. De ahí que con esta previsión normativa, se habría hecho realidad el principio general de la *actio nata*⁵⁴. Además, se trata de un momento claramente delimitado y fácilmente constatable, por lo que también la seguridad jurídica se ve así respetada⁵⁵.

Sin embargo, esta regla general para los responsables solidarios se ve exceptuada “en el caso de los responsables soli-

⁵³ L. Málvarez Pascual, en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 252.

⁵⁴ Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, 2002, pág. 31; C. Cervantes Sánchez-Rodrigo, y otros, *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004, pág. 157; R. Falcón y Tella, “La prescripción en el proyecto de LGT”, en *QF*, n° 14, (2003), pág.6; L. Málvarez Pascual, en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 251; M. Pérez de Ayala Becerril, “La prescripción en la nueva Ley General Tributaria”, cit., pág. 83; J. Álvarez Martínez, J., *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 229-230.

⁵⁵ J. Álvarez Martínez, J., *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 230.

darios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley”, es decir, aquellos cuya responsabilidad surge por actuaciones negligentes, que impiden o dificultan, en los concretos términos contenidos en dicho precepto, las actuaciones administrativas del procedimiento de apremio. Porque entonces “dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyen el presupuesto de hecho de la responsabilidad”. Lo que se ha interpretado en el sentido de que permitiría retrasar el *dies a quo*, pero no adelantarlo, también desde la óptica del principio de la *actio nata*: hasta que no se produzcan las conductas que generan la responsabilidad, que en este caso fácilmente pueden tener lugar con posterioridad a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal, no es posible que la Administración se dirija contra el responsable⁵⁶.

En cuanto a los responsables subsidiarios, “el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios”. Con ello, según se ha puesto de relieve por autores cercanos a la elaboración de la Ley, “se gana en seguridad jurídica, puesto que el cómputo de

la prescripción comienza en una fecha determinada y no como hasta ahora, en que se admitía que el cómputo debía comenzar con la declaración de fallido⁵⁷. Debe recordarse –se añade– que la declaración de fallido es un requisito indispensable para derivar al responsable subsidiario pero es un acto interno del procedimiento de apremio en el que se constata la imposibilidad de cobrar las deudas pendientes a un deudor después de haber agotado todas las actuaciones posibles en dicho procedimiento: la declaración de fallido no se notifica a la persona o entidad a la que afecta⁵⁸.

En cualquier caso, esta previsión específica para los responsables subsidiarios ha sido objeto fundamentalmente de una doble crítica desde otros ámbitos. En primer lugar, porque la referencia a “la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios” constituye un criterio excesivamente genérico que puede suscitar múltiples dudas a la hora de determinar con exactitud ese concreto instante, pues muchas veces será difícil saber si esa actuación era realmente la última⁵⁹. Y en segundo lugar porque de este modo la posibilidad de exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios se

⁵⁶ R. Falcón y Tella, “La prescripción en el proyecto de LGT”, cit., pág. 6; L. Málvarez Pascual, en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 252.

⁵⁷ Entre otras, las Resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 1995, de 20 de julio de 2000 y las Sentencias del TSJ de Cataluña de 10 de abril de 1996 y de la AN de 23 de diciembre de 2002.

⁵⁸ C. Cervantes Sánchez-Rodrigo y otros, *Guía de la Ley General Tributaria*, cit., pág. 157.

⁵⁹ AEDAF, Informe al Anteproyecto de Ley General Tributaria, Madrid, 2003, pág. 24; J. Álvarez Martínez, J., La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria, cit., pág. 230. Otras críticas son formuladas por M. Pérez de Ayala Becerril, “La prescripción en la nueva Ley General Tributaria”, cit., pág. 84.

alarga indefinidamente en el tiempo, de forma contraria a la seguridad jurídica⁶⁰.

De todos modos, éstas son las soluciones normativas que ha dado la nueva LGT al inicio del cómputo de la prescrip-

ción en relación con los responsables tributarios. Las cuestiones problemáticas que se habían generado al respecto, lo que estaba muy unido a la propia conceptualización de dicha prescripción, habrían quedado así, en esencia, cerradas.

⁶⁰ J. Álvarez Martínez, J., *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 230.