

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

¿PUEDE PRESCRIBIR UN TRIBUTO EL FIN DE SEMANA? UNA PRIMERA APROXIMACIÓN AL PROBLEMA SUSCITADO EN EL AUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 14 DE JUNIO DE 2023

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

victor.sanchez@ulpgc.es

ORCID: 0000000291079740

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. Plazos fijados en días *versus* plazos fijados en meses o años: el erróneo planteamiento del problema en el proceso que dio lugar a la sentencia de la Audiencia Nacional.
- IV. ¿Aplicación del apartado 5 del artículo 30 de la Ley 39/2015? ¿Prórroga hasta el primer día hábil siguiente si el último día del plazo de cuatro años de prescripción es inhábil?: el más preciso planteamiento del problema en el auto del Tribunal Supremo.
- V. ¿Aplicación del artículo 30 de la Ley 39/2015 o del artículo 5 del Código Civil? ¿Cómputo administrativo o cómputo civil del plazo de prescripción?
- VI. Las soluciones dadas por la doctrina tributarista al problema suscitado.
 - 1. Planteamiento del problema
 - 2. La aplicación de las disposiciones generales de derecho administrativo
 - 3. La aplicación de los preceptos del derecho civil como derecho común
- VII. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

Hace ya algunos años, en una de mis estancias investigadoras en la ciudad alemana de Münster, llamó mi atención la reseña de una sentencia del Tribunal Supremo de lo Tributario, de 20 de enero de 2016¹, que aparecía con el sugerente título de “Los créditos tributarios no prescriben el fin de semana”². En ella se enjuiciaba un caso en el que los cuatro años del plazo de la modalidad alemana semejante a nuestra prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, regulada en los artículos 169 a 171 de la Ordenanza Tributaria, se cumplían el sábado 31 de diciembre de 2011 y el contribuyente había presentado su declaración del IRPF 2007, a efectos de obtener la devolución por el exceso de las cantidades retenidas, el lunes 2 de enero de 2012. Lo que debe entenderse en el contexto de la regulación alemana de esta materia que prevé el comienzo de dicho plazo de prescripción “*con la terminación del año natural en el que haya nacido el impuesto*” y, por tanto, el 31 de diciembre de 2007 en el supuesto enjuiciado.

Y si suscitó en mí mucho interés este pronunciamiento de la jurisprudencia tributaria alemana fue sobre todo porque una pregunta semejante me la había hecho yo en más de una ocasión con anterioridad, al hilo de mi estudio y docencia en materias relacionadas con la prescripción en materia tributaria de nuestro ordenamiento. En concreto, cuando me planteaba qué ocurriría si el día en el que se cumplen los cuatro años de prescripción, del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por ejemplo, fuera inhábil. ¿Se mantiene entonces ese día como último del cómputo del plazo de prescripción de cuatro años o, por el contrario, al ser inhábil, el fin del plazo de prescripción se traslada al inmediato hábil siguiente?

También el pasado año un buen amigo, funcionario al servicio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, me planteaba esta misma cuestión para conocer mi parecer al respecto. Y es que, según me decía, en un supuesto en el que el plazo de cuatro años se cumplía “hoy sábado, 2 de julio de 2022” (la pregunta se refería al IRPF 2017, cuyo plazo de presentación de la autoliquidación finalizó el lunes 2 de

¹ Sentencia del *Bundesfinanzhof* de 20 de enero de 2016 (VI R 14/15).

² “BFH: Steueransprüche verjähren nicht am Wochenende“, *Der Betrieb*, cuaderno 13, de 1 de abril de 2016, pp. M11-M12.

julio de 2018), no habían logrado aún notificar al contribuyente el inicio del procedimiento de inspección sobre dicho concepto tributario y período. Por este motivo, se preguntaban si notificando dicho inicio el lunes siguiente, ya 4 de julio, estarían aún dentro del plazo de prescripción o, por el contrario, dicho plazo ya se habría consumado el sábado con las campanadas de las doce de la noche que dan fin a ese día e inauguran el día siguiente y, por tanto, el tributo correspondiente estaría ya prescrito.

Los dos casos anteriores, en Alemania y en España, me mostraron que la cuestión que me había planteado desde hace tiempo múltiples veces, especialmente en muchas de mis clases con alumnos que se están iniciando, o se están actualizando, en el estudio, teórico y práctico, de la difícil, al tiempo que trascendente, materia de la prescripción tributaria, no se refería a un simple supuesto de laboratorio, extraído del mundo de la teoría y de las ideas, sino que, por el contrario, afectaba a un caso que también se produce, que se está produciendo y que se seguirá produciendo en el mundo real. Y ello a pesar de que no se hubiera plasmado aún, en lo que llegaba mi conocimiento, en un pronunciamiento de los tribunales económico-administrativos o jurisdiccionales. Puesto que no había encontrado ninguna resolución económico-administrativa o sentencia en la que se planteara, y se resolviera, en un sentido u otro, este problema.

El caso por fin ha llegado. Y lo ha hecho, además, ante el Tribunal Supremo, que en un reciente auto de 14 de junio de 2023 (ponente D. Isaac Merino Jara, rec. 8105/2022), se ha planteado la siguiente cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que deberá resolverse por el Alto Tribunal:

“Determinar si al plazo de cuatro años de prescripción de la potestad de la Administración de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, le es de aplicación la previsión contenida en el artículo 30.5 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que determina que cuando el último día del plazo sea inhábil, el plazo se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente”.

Cuando el Tribunal Supremo resuelva finalmente esta cuestión tendremos su respuesta a la pregunta con la que he titulado este comentario, parafraseando lo que

en su momento leí en Alemania: la relativa a si un tributo puede prescribir el fin de semana.

Aquí realizaré simplemente una primera aproximación a este problema, de modo que adelanto ya que no me pronunciaré sobre la solución que, en mi opinión, debe darse al mismo conforme a nuestro ordenamiento jurídico. El objetivo perseguido en estas líneas es otro, en concreto, avanzar en las fases preliminares del recorrido a seguir para poder llegar a estar en condiciones de dar aquella solución sobre bases firmes:

- primero: exponer con detalle los hechos que rodearon el supuesto enjuiciado que acaba de analizar el Tribunal Supremo, así como también los planteamientos del problema realizados en el proceso judicial que desembocó en la sentencia recurrida en casación (de la Audiencia Nacional) y en el reciente auto de admisión del Alto Tribunal;
- segundo: mostrar cuáles son exactamente los términos en los que debe plantearse este problema, desde mi punto de vista; y,
- tercero: realizar un acercamiento inicial al estado de la cuestión en la doctrina tributarista de nuestro país que ha manifestado su posición al respecto, tras las primeras indagaciones efectuadas.

II. LOS HECHOS

Los hechos que están detrás de este auto y los concretos términos en que se planteó en el tribunal de instancia la cuestión jurídica identificada después en este auto en los términos antes señalados y que deberá ser resuelta por el Tribunal Supremo están perfectamente recogidos en el pronunciamiento judicial contra el que se dirige el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado. No obstante, aquí aparece una importante peculiaridad del *iter* procesal del caso enjuiciado, si bien no afecta al específico problema jurídico de fondo que se suscita y al que deberá responder el Alto Tribunal:

-en realidad, la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación, de 20 de diciembre de 2021 (rec. 234/2018, ponente D. Santos Gandarillas Martos), desestimó íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la

resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que había estimado parcialmente las reclamaciones económico-administrativas presentadas frente a varias liquidaciones del IVA;

-sin embargo, tras la solicitud de complemento formulada por la entidad recurrente, esta sentencia fue rectificada mediante auto de la propia Audiencia Nacional de 20 de mayo de 2022, que terminó por estimar el recurso interpuesto con anulación de la resolución impugnada y aquellas liquidaciones del IVA. Esto lo hizo de conformidad a lo siguiente, "al analizar y estimar el motivo concerniente a la prescripción que, como se reconoce en esta resolución judicial, no había sido invocado en la demanda pero sí en el trámite de conclusiones y, previamente, en un escrito que el recurrente denominó 'de ampliación de la demanda', tal como se reproduce en el auto del Tribunal Supremo:

"En cuanto a la prescripción, como causa de extinción de la deuda tributaria, se recoge en el artículo 59.1 de la LGT.

Fueron objeto de comprobación el IVA de los ejercicios de 2007 y 2008, donde debemos destacar los siguientes hitos temporales:

- El 14 de abril de 2011 se iniciaron las actuaciones inspectoras.
- El 22 de febrero de 2013 se levantaron actas en disconformidad.
- El 11 de junio de 2013 se notificaron las liquidaciones del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 1 087 192,52 euros respecto del ejercicio 2007; y un importe a devolver de 32 326,21 euros en el ejercicio 2008.
- Se interpuso reclamación económico-administrativo se inició mediante escrito presentado el 15 de julio de 2013.
- El 3 de marzo de 2014, se formularon ante el TEAC las alegaciones.
- El 5 de marzo de 2018, le fue notificada a la recurrente la resolución del TEAC por la que se ponía fin a la vía administrativa.

Como ha reconocido la reiterada jurisprudencia, el escrito de alegaciones formulado con ocasión de la interposición de una reclamación económico administrativo interrumpe el computo del plazo de prescripción. Así lo han reconocido entre otras las SsTS de 15 de marzo de 2012, recurso 1519/2008 o de 30 de octubre de 2012, recurso 3489/2009, donde se dice que "[R]econocida por la propia parte la jurisprudencia de esta Sala que atribuye al escrito de alegaciones del reclamante en las reclamaciones económico-administrativas efecto interruptivo de la prescripción, tal efecto se produce aunque se haya superado el plazo del año que el artículo 64.1 RPREA establece para la terminación de la reclamación, ya que el incumplimiento de dicho plazo determina exclusivamente el efecto que señala el artículo 104.1 del propio Reglamento, esto es, que "el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al en que debe entenderse desestimada". La posibilidad que contempla la recurrente de que si no se admitiese su tesis se podría mantener el procedimiento hasta otros cuatro años, cae dentro de lo que es propio del instituto de la prescripción y de la figura de la interrupción en todos los órdenes jurídicos [...]".

CUARTO.- En el presente recurso constatamos que, entre el 3 de marzo de 2014, en que se formularon las alegaciones ante el TEAC, y el 5 de marzo de 2018, que le fue notificada a la recurrente la resolución del TEAC, transcurrieron cuatro años y dos días, por lo que se habría completado el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 66 de la LGT.

Discrepa el abogado del Estado en cuanto al cómputo de este plazo. Analizando el calendario dice que el día 3 de marzo de 2018 era sábado, el 4 domingo, y que siguiente día hábil era el lunes 5. Cita el artículo 30.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas "[S]iempre que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos. [...]".

La previsión normativa que invoca el abogado del Estado no resulta de aplicación cuando el computo del plazo es por meses o por años, como ocurre en el presente caso. Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo, entre otras en

la sentencia de 7 de mayo de 2009, recurso 7813/2003, donde se reitera que en los plazos por meses, el plazo concluye, ya dentro del mes correspondiente, el día que se designa con la misma cifra que identifica el día de la notificación o publicación.

Por lo tanto, como estamos ante un cómputo de plazos por años, su cuenta debe hacerse de fecha a fecha, de modo que el día inicial fue el 3 de marzo de 2014, fecha en que se formularon ante el TEAC las alegaciones, siendo el día final el 3 de marzo de 2018, independientemente de que ese día fuera no hábil a los efectos procedimentales. En tal caso, debió la Administración notificar el acto antes del vencimiento de ese día para evitar la consumación del plazo de prescripción.

QUINTO.- Constatada la consumación de la prescripción y por lo tanto la extinción de la deuda tributaria, debemos acoger favorablemente esta alegación.

El alcance de este motivo tiene tal relevancia que, por vía del procedimiento de integración del artículo 267.1 de la LOPJ, nos vemos obligados a modificación el fallo de la sentencia dictada y estimar el recurso contencioso-administrativo, con la consiguiente condena en costas a la Administración.

En consecuencia y rectificando el fallo de la sentencia de fecha 20 de diciembre de 2021, acordamos como nuevo fallo "[Q]ue debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por (...). representada por el procurador don (...) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de febrero de 2018, con anulación de la resolución impugnada y de la liquidación de la que trae causa, con expresa condena en costas a la Administración. [...]".

III. PLAZOS FIJADOS EN DÍAS *VERSUS* PLAZOS FIJADOS EN MESES O AÑOS: EL ERRÓNEO PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA EN EL PROCESO QUE DIO LUGAR A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL

Una atenta lectura del extracto que acaba de reproducirse del auto de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 2022 que, rectificando lo resuelto inicialmente en su sentencia de 20 de diciembre de 2021, decide al final estimar el recurso

contencioso-administrativo interpuesto por la entidad, y a partir de lo que en él se indica, permite encontrar, en mi opinión, un erróneo planteamiento del problema jurídico debatido. Puesto que en un supuesto en el que el plazo de cuatro años de prescripción, reiniciado el 3 de marzo de 2014 tras la última actuación interruptiva, llegaba hasta el año 2018, en el que el 3 de marzo era sábado, constatadas estas circunstancias del sábado 3 de marzo y del domingo 4 de marzo, ambos inhábiles, y del lunes 5 de marzo, siendo este último, ya sí, hábil, la Abogacía del Estado citaba el apartado 2 del artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, para considerar que la prescripción no se consumaba hasta dicho lunes 5 de marzo. Y, por tanto, para defender que la notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo este día, que es lo que sucedió en el supuesto enjuiciado, se encontraba aún dentro de dicho plazo de prescripción que no se consumaría hasta las 24 horas de ese lunes.

Sin embargo, la Audiencia Nacional, en su auto, responde a lo anterior señalando que la “previsión normativa que invoca el abogado del Estado no resulta de aplicación cuando el cómputo del plazo es por meses o por años, como ocurre en el presente caso”. Y, efectivamente, también en mi opinión, el apartado 2 del artículo 30 de la Ley 39/2015, no podría aplicarse nunca a un plazo fijado en años, como es el plazo de prescripción. Puesto que dicho apartado 2 se refiere a los casos “*cuando los plazos se señalen por días*”.

Por este motivo, en realidad la norma que sería aplicable aquí, de aplicarse la regulación general administrativa del cómputo de plazos, sería la contenida en el apartado 3 de dicho precepto, aunque a ella no se refiere de modo expreso la Audiencia Nacional, puesto que en esta disposición se regulan los supuestos en los que “*el plazo se fija en meses o años*”. Y es en estos casos, en efecto, tal como sí señala la Audiencia Nacional, aunque citando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y aún refiriéndose inicialmente sólo a “los plazos por meses, el plazo concluye, ya dentro del mes correspondiente, el día que se designa con la misma cifra que identifica el día de la notificación o publicación”. “Por lo tanto -continúa la Audiencia Nacional, ahora sí con más precisión-, como estamos ante un cómputo de plazos por años, su cuenta debe hacerse de fecha a fecha, de modo que el día inicial fue el 3 de marzo de 2014, fecha en que se formularon ante el TEAC las alegaciones, siendo el día final el 3 de marzo de 2018 (...)”.

Así lo dispone el mencionado apartado 3 del artículo 30 de la Ley 39/2015, pese a no ser citado por la Audiencia Nacional, según el cual, en lo que aquí interesa:

“Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento (...).”

La Audiencia Nacional, en este auto, aplica en el fondo el criterio recogido en este apartado 3 del artículo 30 de la Ley 30/2015, pese a no mencionarlo, que es el que refleja la posición que ha prevalecido en la jurisprudencia del Tribunal Supremo a la que sí hace referencia expresa: el llamado cómputo de fecha a fecha, es decir, de conformidad con los datos del supuesto enjuiciado, el que lleva a entender que los cuatro años de prescripción se computarían desde el 3 de marzo de 2014, fecha de la última actuación interruptiva, hasta el 3 de marzo de 2018. Sin embargo, el órgano jurisdiccional de instancia no tiene presente un matiz adicional que hubiera sido necesario al aplicar, como está haciendo, el cómputo administrativo de los plazos fijados en meses o en años, que es el que surge cuando el último día del plazo, también cuando es fijado en meses o en años, es inhábil. En estos casos, tal como ha resuelto la jurisprudencia, y como dispone expresamente otro apartado distinto del artículo 30 de la Ley 39/2015, el apartado 5, hay que extender el fin del plazo, inicialmente computado de fecha a fecha, hasta el primer día hábil siguiente.

Puesto que según dispone este apartado 5 del artículo 30 de la Ley 39/2015, que, por tanto, es distinto a los apartados 2 y 3 del mismo precepto, referidos, cada uno de ellos, al cómputo de los plazos fijados en días (hábiles o naturales) o en meses o años, por lo que se aplicaría a todos ellos eventualmente:

“Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente”.

En definitiva, si la Audiencia Nacional entiende que se aplica el cómputo administrativo de los plazos fijados en meses o años, en un caso como este en el que el último día del plazo era inhábil (el sábado 3 de marzo de 2018), debería haber

concluido que dicho plazo quedaría prorrogado hasta el primer día hábil siguiente (el lunes 5 de marzo de 2018). Con lo que debería haber dado la razón a la Abogacía del Estado, aunque no por ser de aplicación el apartado 2 del artículo 30 de la Ley 39/2015 (cómputo de los plazos fijados en días), como alegaba. Sino por aplicarse el apartado 3 de dicho precepto (cómputo de los plazos fijados en meses o años), juntamente con su apartado 5 (prórroga al primer día hábil siguiente, cuando el último día del plazo, también cuando es fijado en meses o años, es inhábil).

IV. ¿APLICACIÓN DEL APARTADO 5 DEL ARTÍCULO 30 DE LA LEY 39/2015? ¿PRÓRROGA HASTA EL PRIMER DÍA HÁBIL SIGUIENTE SI EL ÚLTIMO DÍA DEL PLAZO DE CUATRO AÑOS DE PRESCRIPCIÓN ES INHÁBIL?: EL MÁS PRECISO PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA EN EL AUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO

En este matiz sí cae, con más precisión, el auto del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2023. Así lo demuestran claramente los concretos términos en que es formulada la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que se identifica en conexión con el mencionado apartado 5 del artículo 30 de la Ley 39/2015, que es donde se recoge la debida prórroga hasta el primer día hábil siguiente cuando el último día del plazo es inhábil, también para los plazos fijado en meses años. Como señalamos al principio, dicha cuestión era la siguiente:

“Determinar si al plazo de cuatro años de prescripción de la potestad de la Administración de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, le es de aplicación la previsión contenida en el artículo 30.5 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que determina que cuando el último día del plazo sea inhábil, el plazo se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente”.

V. ¿APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 30 DE LA LEY 39/2015 O DEL ARTÍCULO 5 DEL CÓDIGO CIVIL? ¿CÓMPUTO ADMINISTRATIVO O CÓMPUTO CIVIL DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN?

Desde mi punto de vista, efectivamente, y tal como se indica con rigor en este auto, el Tribunal Supremo tendrá que resolver si es de aplicación o no a uno de los

plazos de cuatro años de prescripción previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), el conectado con la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la previsión contenida en el apartado 5 del artículo 30 de la Ley 39/2015 que determina que cuando el último día del plazo sea inhábil, el plazo se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. Pero lo que también tendrá que decidir el Alto Tribunal, a la hora de resolver la problemática aquí suscitada, es otra cuestión que se plantea al mismo tiempo o de modo simultáneo en cuanto alternativa interrelacionada con la anterior:

-si en caso de entender dicho precepto no aplicable, sería de aplicación el artículo 5 del Código Civil, según el cual *"si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha"* (apartado 1); pero que ha de entenderse teniendo presente lo que se dispone expresamente en su apartado 2 (*"En el cómputo civil de los plazos no se excluyen los días inhábiles"*); o,

-si, por el contrario, de considerar sí aplicable aquel precepto de la Ley 39/2015, es porque no sería de aplicación el mencionado artículo 5 del Código Civil.

En definitiva, en mi opinión, expuesto de la manera más clara y precisa posible, el problema jurídico que aquí se plantea es el relativo a si al cómputo del plazo de prescripción del *"derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación"*, por utilizar los concretos términos empleados en la LGT y centrar la atención en la modalidad de prescripción afectada en el supuesto enjuiciado, se le aplican las reglas del cómputo administrativo (artículo 30 de la Ley 39/2015) o del cómputo civil (artículo 5 del Código Civil) de los plazos.

Y esto debería conectarse, igualmente, con la cuestión relativa a qué derecho supletorio habría que acudir para determinar cómo se computa este plazo de prescripción, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 7 de la LGT: si a *"las disposiciones generales de derecho administrativo"* o a *"los preceptos del derecho común"*, que en este caso sería el derecho civil. Puesto que el recurso a uno u otro grupo de normas en este caso sería en cuanto derecho supletorio, ante la ausencia de una regulación específica y expresa en la normativa tributaria de cómo se ha de realizar dicho cómputo³.

³ El auto del Tribunal Supremo, sin embargo, hace referencia a otro precepto de la LGT a estos efectos, el artículo 97, según el cual las actuaciones y procedimientos tributarios se regularán, en lo que aquí interesa, *"b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos"*.

VI. Las soluciones dadas por la doctrina tributarista al problema suscitado

1. Planteamiento del problema

Este es precisamente el modo en el que con gran claridad y rigor plantea este problema Marta GONZÁLEZ APARICIO en su completa monografía sobre la prescripción de la deuda tributaria, que es el resultado de su tesis doctoral defendida en la Universidad de León y que fue dirigida por la profesora MATA SIERRA.

“Siendo el plazo un elemento esencial en la configuración de la prescripción -afirmaba al comienzo de un epígrafe dedica al cómputo de los plazos en Derecho-, resulta principal determinar la forma en que tal plazo se debe computar. La LGT, aunque sí se ocupa en su artículo 67 de fijar el momento en que se inicia el cómputo, no recoge en ningún precepto, ni en sede de prescripción ni en otra sede, las reglas para efectuar dicho cómputo.

Ello obliga al operador jurídico -añadía-, en atención al mandato del artículo 7.2 de la LGT, a acudir a otros textos legales para determinar el modo en que se debe computar el plazo de prescripción de cuatro años. Para ello, las posibilidades de que se dispone son dos: acudir al texto del Código Civil, o acudir a la legislación general en materia de Derecho Administrativo”⁴.

“La posibilidad de acudir prioritariamente al régimen del cómputo de plazos previsto en el Código Civil -señalaba al comenzar con la primera de las dos posibilidades planteadas, la de acudir al régimen civil del cómputo de los plazos- se justifica en que este texto legal, a diferencia de lo que ocurre en la Norma Administrativa, recoge específicamente la prescripción como mecanismo extintivo de derechos y acciones, con un régimen expreso para ello”. Y tras reproducir el artículo 5 del Código Civil, comentar su contenido y mencionar una posición a favor de esta posibilidad, concluía:

“Conforme a esta tesis, el plazo de prescripción tributaria de cuatro años se contará, desde el *dies ad quo*, de fecha a fecha, sin exclusión de los días inhábiles. Con este planteamiento, por ejemplo, si el plazo de prescripción se inicia el 3 de julio de 2018,

⁴ GONZÁLEZ APARICIO, *La prescripción de la deuda tributaria*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, p. 326.

finalizará el 3 de julio de 2022, pues aunque el *dies ad quem* es domingo, no se excluye del cómputo”⁵.

“La aplicación preferencial de la Norma Administrativa sobre la Civil - continuaba, pasando ahora a la otra alternativa posible- se justificará por el propio carácter del órgano que se ve afectado por el plazo de prescripción, la Administración tributaria, y por la naturaleza de la relación jurídica que se ve afectada por el plazo de prescripción, que es una relación de carácter eminentemente público.

Aunque la Ley 39/2015 -añadía- no regula específicamente la prescripción como mecanismo extintivo, sí contempla otros plazos, por lo que establece reglas generales de cómputo en su artículo 30”. Y tras recoger, de forma resumida, lo relevante a efectos de la problemática suscitada de este precepto, termina afirmando lo siguiente:

“Conforme a este planteamiento, empleando el mismo ejemplo que se refirió en el apartado anterior, si el plazo de prescripción se inicia el 3 de julio de 2018, finalizará el 4 de julio de 2022, no el 3 de julio de 2022, pues el 3 de julio, al ser domingo, es inhábil”⁶.

2. La aplicación de las disposiciones generales de derecho administrativo

¿Y cuál es la posición por la que se decanta la profesora de la Universidad de León? Por la segunda de ellas, tal como señala después:

“Tras exponer sendas posibilidades en el cómputo de los plazos nos decantamos por la aplicación de las disposiciones de Derecho Administrativo, fundamentalmente porque, aunque no regula específicamente la figura de la prescripción, recoge los principios y normas que deben regir la actuación de todas las Administraciones públicas, también la Administración tributaria. Estos principios y normas cristalizan en el procedimiento administrativo, siendo el procedimiento de aplicación de los tributos una especialidad del mismo”⁷.

⁵ GONZÁLEZ APARICIO, *La prescripción...*, pp. 327-328.

⁶ GONZÁLEZ APARICIO, *La prescripción...*, pp. 328-330.

La aplicación de la normativa administrativa general sobre el cómputo de los plazos también a la prescripción tributaria fue también la posición defendida por MARTÍN CÁCERES:

“La Ley General Tributaria -señalaba la profesora de la Universidad de La Laguna- no contiene una regulación específica en torno al cómputo de los plazos y términos, por lo que ha de estarse a la regulación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre). Esta establece un cómputo civil de plazos de fecha a fecha, a diferencia del cómputo natural, que obliga a contar los plazos de momento a momento y excluye de los mismos, al contrario que el artículo 5.2 CC, los días inhábiles”⁸.

Y reproducía a continuación parte de dicha regulación administrativa.

3. La aplicación de los preceptos del derecho civil como derecho común

En sentido contrario a las anteriores, y a favor de la aplicación del artículo 5 del Código Civil en relación con el cómputo de los plazos de prescripción en materia tributaria, se pronunció en su momento FALCÓN Y TELLA:

“Para que se produzca la prescripción de la obligación tributaria, en cualquiera de sus dos modalidades, el silencio de la relación jurídica ha de prolongarse durante el plazo ininterrumpido de cinco años, plazo fijado con carácter general para todos los tributos por el art. 64 de la Ley General Tributaria que, con arreglo a lo dispuesto en el art. 5º.1 del Código Civil, ha de computarse de fecha a fecha”.

“Conforme a los criterios generales -añadía- el día inicial no se computa (*dies a quo non computat in termino*), mientras que debe transcurrir por completo el día final”⁹.

⁷ GONZÁLEZ APARICIO, *La prescripción...*, p. 332.

⁸ MARTÍN CÁCERES, A.F., *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 87.

⁹ FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 119. También recoge esta misma opinión en CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª ed., La Ley, Madrid, 1990, p. 936.

Esta es la misma idea que tenía presente el Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid desde la perspectiva más general del derecho supletorio en el ámbito de la prescripción tributaria. Así, refiriéndose a los límites a la aplicación supletoria del Derecho administrativo y del Derecho común, a los que se refería también el artículo 9.2 de la LGT de 1963, señalaba:

“En materia de prescripción, como en los demás sectores del Derecho tributario, son de aplicación supletoria las normas de Derecho administrativo y las del Derecho común (art. 9.2 de la LGT). Las ocasiones en que ha de acudir a esta normativa supletoria son, sin embargo, muy escasas. En efecto, por un lado, la LGT y el RGR regulan directamente los plazos y las causas de interrupción de la prescripción, así como la aplicación de oficio (...) Por otro lado, el Derecho administrativo no contiene una regulación general de la prescripción, por lo que no resulta idóneo para integrar la normativa tributaria, cuyas lagunas deberán colmarse, en consecuencia, acudiendo al Derecho civil. Y aún éste, sólo será aplicable en la medida en que no entre en contradicción con el espíritu y la finalidad de las normas tributarias relativas a la prescripción”¹⁰.

También en esta línea de acudir al Código Civil como derecho supletorio en relación con el cómputo de los plazos de prescripción tributaria se sitúa la posición defendida por varios comentaristas de la nueva regulación de esta materia en la LGT de 2003.

En este sentido, podía señalar DAGO ELORZA, concretando su posición en un ejemplo:

“Por lo que se refiere al *dies ad quem*, será de aplicación lo dispuesto por el artículo 5.1 CC sobre los plazos fijados por años, es decir, el cómputo se realizará de fecha a fecha y por años naturales: a título de ejemplo, en el caso del IRPF, iniciado el cómputo el 1 de julio -primer día del período ejecutivo-, finalizará el 30 de junio de cuatro años después, hallándose prescrita la deuda a las 0 horas del día 1 de julio o a las 24 horas del día 30 de junio”¹¹.

¹⁰ FALCÓN Y TELLÁ, *La prescripción...*, p. 63.

¹¹ DAGO ELORZA, I., en HUESCA BOADILLA, R. (coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 478.

Y este era el mismo criterio de HERNÁNDEZ VERGARA y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, que claramente se inspiraban en el anterior, aunque recogían un ejemplo distinto:

“Por lo que se refiere al *dies ad quem*, será de aplicación lo dispuesto por el artículo 5.1 CC sobre los plazos fijados por años, es decir, el cómputo se realizará de fecha a fecha y por años naturales. Por ejemplo, de una liquidación que se notifique el día 4 de mayo, vence su plazo de ingreso en período voluntario el día 20 de junio, por lo que el plazo de prescripción del derecho a su cobro se inicia el día 21 de junio y concluye el día 20 de junio de cuatro años después, produciéndose la prescripción a las 0 horas del día 21 de junio o a las 24 horas del día 20 de junio”¹².

VII. A MODO DE CONCLUSIÓN

El auto del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2023 ha admitido un recurso de casación identificando un problema que habrá de ser resuelto por el Alto Tribunal y que puede ser identificado, en mi opinión, del modo siguiente:

Al cómputo del plazo de prescripción del “*derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación*”, por utilizar los concretos términos empleados en la LGT y centrar la atención en la modalidad de prescripción afectada en el supuesto enjuiciado, ¿se le aplican las reglas del cómputo administrativo (artículo 30 de la Ley 39/2015) o del cómputo civil (artículo 5 del Código Civil) de los plazos?

Esto debería conectarse, igualmente, con otra cuestión:

¿A qué derecho supletorio habría que acudir para determinar cómo se computa este plazo de prescripción, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 7 de la LGT: a “*las disposiciones generales de derecho administrativo*” o a “*los preceptos del derecho común*”, que en este caso sería el derecho civil?

¹² HERNÁNDEZ VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., en HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 514.

Esto último se justifica en que el recurso a uno u otro grupo de normas en este caso sería en cuanto derecho supletorio, ante la ausencia de una regulación específica y expresa en la normativa tributaria de cómo se ha de realizar dicho cómputo.

Sin perjuicio de haberse manifestado ya algunos autores en la doctrina tributarista, con mayor o menor extensión y detalle, sobre este problema, existiendo pareceres en uno y otro sentido, habrá que esperar al pronunciamiento del Tribunal Supremo. Será entonces cuando tengamos la respuesta, al menos desde la posición del Alto Tribunal, a la pregunta con la que he titulado este trabajo: ¿puede prescribir un tributo el fin de semana?