

PRESCRIPCIÓN. MAGISTER PRIORIS POSTERIOR DIES



Aunque ambos conceptos representan e incorporan la importancia del transcurso del tiempo en las relaciones jurídicas, en este artículo, sin perjuicio de dejarlo para un futuro no lejano, no vamos a tratar de la caducidad, concepto jurídico que implica la extinción de un derecho por el transcurso del tiempo conferido para su ejercicio y por ello no es posible ni cabe su interrupción; sino que vamos a tratar de la prescripción, concepto jurídico en virtud del cual el transcurso de tiempo consolida situaciones de hecho, al permitir la extinción de derechos (extintiva-liberatoria-negativa) o la adquisición de cosas ajenas (adquisitiva-usucapción-positiva) y por ello si es posible y cabe su interrupción.

Autor:

Julio Bonmatí Martínez

Economista

En nuestro ordenamiento jurídico la prescripción se contempla en el artículo 1930 del Código Civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. «Gaceta de Madrid» núm. 206, de 25/07/1889) y donde se establece expresamente: “Por la prescripción se adquieren, de la manera y con las condiciones determinadas en la ley, el dominio y demás

derechos reales. También se extinguen del propio modo por la prescripción los derechos y las acciones, de cualquier clase que sean.”

En el primer caso estamos ante la prescripción adquisitiva o usucapión y en el segundo ante la prescripción extintiva o liberatoria, que es de la que vamos a tratar de ahora en adelante en este artículo por ser la que está contemplada en el artículo 59 y en los artículos 66 al 70 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Y en su artículo 1932 el Código Civil determina que: “Los derechos y acciones se extinguen por la prescripción en perjuicio de toda clase de personas, incluidas las jurídicas, en los términos prevenidos por la ley.”

Como podemos ver en virtud de los artículos del Código Civil y los artículos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, mencionados lo que prescribe solo son los derechos y acciones, y nunca los documentos, ni los ejercicios económicos, ni los tributos; por tanto no se puede decir de forma rigurosa en derecho que tal o cual documento público o privado está prescrito, ni que tal o cual tributo está prescrito.

La prescripción debe ser objeto de interpretación y aplicación restrictiva ya que no se asienta en fundamentos de justicia intrínseca sino en la necesidad de limitar en el tiempo el ejercicio de los derechos y las acciones en aras al principio de seguridad jurídica que se define como la predictibilidad de las consecuencias jurídicas de los actos o conductas. Por tal razón el cómputo de los plazos y el momento desde que empiezan a contar tales plazos (dies a quo) son cuestión esencial a la hora de establecer en un caso concreto si opera o es oponible la prescripción.

Y así a modo de ejemplo, si nos ceñimos a las acciones personales, el plazo de prescripción es de cinco años (artículo

1964 Código Civil) salvo que otra cosa se disponga, por tanto es éste el plazo general supletorio de los derechos de crédito, que prescriben, salvo que la norma establezca un plazo específico, a los cinco años. Lo que tiene trascendencia por ejemplo cuando en las cuentas anuales elaboradas siguiendo las normas de elaboración de las cuentas anuales (NECA) establecidas en la tercera parte del RD 1514/2007 PGC, concretamente en el balance nos encontramos con pasivos persistentes durante cinco o más ejercicios seguidos correspondientes a la misma deuda con el mismo acreedor y ya sobradamente vencida

Cuestión y situación sobre la que plantea algún riesgo como en caso de un procedimiento de inspección donde si no se puede acreditar que la deuda es real, Hacienda puede considerar por presunción la existencia de un pasivo ficticio que corresponde a rentas no declaradas en virtud del artículo 121 de la Ley 27/2004, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y hacer tributar por ellas (imponiendo, además, las sanciones que sean aplicables), y en virtud de la literalidad del punto 5 de dicho artículo 121: *“El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.”* Curiosamente la Ley aquí habla de período impositivo no prescrito, cuando ninguna norma recoge la prescripción de los periodos como ya hemos destacado anteriormente.

En estos casos en descargo se debe oponer la Resolución TEAC, de 21 de marzo de 2013 y la Sentencia Tribunal Supremo, de 5 de octubre de 2012 donde se determina que Hacienda debe admitir la contabilidad como prueba de que los derechos y las acciones de cobro sobre dichas deudas están prescritas y además dichos libros servirán para acreditar el ejercicio en el que se contabilizó tales deudas.

Eso sí, para satisfacer lo determinado en el artículo 327 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil los libros y las cuentas anuales que se aporten en oposición a las presunciones del artículo 121 de la Ley General Tributaria deben estar legalizados y formuladas y depositadas en el Registro Mercantil dentro de los plazos legales y en la fecha en la que correspondía hacerlo para cumplir con lo determinado a efectos de prueba con lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley General Tributaria. Hacienda no admitirá jamás como prueba unos libros legalizados una vez iniciado el procedimiento inspector, sin que quepa oposición a ello fundada en derecho.

En el ámbito tributario la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo 59 determina que las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

Y es en el artículo 66 donde la Ley General Tributaria determina que prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

1. El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación;
2. El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas;
3. El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías;
4. El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Es importante saber que la prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de la Ley General Tributaria no afecta al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de la Ley General Tributaria que regula las potestades y funciones de comprobación e investigación y que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

Es en el artículo 67 de la Ley General Tributaria donde se establece el cómputo de los plazos de prescripción y así se determina que El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto para plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios que comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

Tras leer con detenimiento los artículos de la Ley General Tributaria mencionados y al no referir sobre la cuestión en ellos nada de forma expresa últimamente en más de una ocasión me han preguntado qué ocurre respecto a si cabe oponer la prescripción cuando los Tribunales Económico Administrativos ante la presentación de una reclamación económico administrati-

va tardan más de cuatro años en pronunciarse. Y aunque conocida de sobra la respuesta permítanme exponer la cuestión.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su artículo 66 cuales son los derechos que prescribirán a los cuatro años, señalando cuatro derechos sin hacer ninguna mención literal y expresa a si cuando los Tribunales Económico Administrativos tardan más de cuatro años en dictar una resolución podemos considerar que ha prescrito para la administración el derecho a exigirnos el pago de la deuda.

A su vez el artículo 243 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece respecto a la reclamación económico administrativa que la duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente. Y que el tribunal deberá resolver expresamente en todo caso.

Por tanto, que debemos entender cuando han transcurrido más de cuatro años desde la presentación del escrito de alegaciones ¿Se produce o no la prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria y el derecho a su cobro?

El Tribunal Supremo visto el recurso de casación para unificación de doctrina n.º 136/2009, en sentencia de 12 de noviembre de 2012 (STS 7531/2012) establece que la inactividad de los Tribunales Económico Administrativos por más de cuatro años, produce la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, tanto para el caso de impugnación donde se ha obtenido la suspensión, como en el caso donde existe la impugnación de la liquidación y el ingreso de la deuda; pues la interposición de la reclamación implica la disconformidad del sujeto pasivo con el

acto impugnado, a pesar de satisfacer el tributo, cuyo pago resulta obligado para evitar la acción ejecutiva de la Administración.

Y así en esta sentencia se establece que frente a cualquier acto administrativo que confirme el acto recurrido dictado tras el transcurso del correspondiente plazo establecido para la prescripción, por causa imputable a la Administración, puede oponerse la prescripción tanto del derecho de la Administración a liquidar como de la acción a exigir el pago de la correspondiente deuda tributaria liquidada.

Ya el TS en fecha 18 de marzo de 1992, recurso de apelación 2546/1989 , había afirmado: “que habiendo estado paralizado el recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central por causa no imputable al recurrente, durante más de cinco años (actualmente cuatro), ha de estimarse prescrito el derecho de la Hacienda Pública al cobro de las deudas tributarias”

Dicha sentencia 7531/2012 determina que la moderna jurisprudencia admite la prescripción por la paralización, por plazo superior al establecido, del procedimiento económico-administrativo, tanto en la vía de primera instancia como en la alzada (Cfr. SSTs 9 de noviembre de 1998, 14 de febrero y 20 de marzo de 1999, 15 de marzo de 2000, 19 de febrero de 2001, y 5 de marzo de 2001, entre otras muchas).

En cuanto al cómputo del plazo para contar los cuatro años se toma la fecha en que se presentó el escrito de alegaciones, no la del escrito de interposición, pues según la jurisprudencia del Alto Tribunal, es el escrito de alegaciones, presentado en la sustanciación de las reclamaciones económico-administrativas, el que interrumpe la prescripción, con más razón que el mero y simple escrito de interposición de la reclamación económico administrativa, pues es en aquél donde el recurrente manifiesta su pretensión y expone sus fun-

damentos jurídicos; es decir donde realmente rompe el silencio y exterioriza, con efectos jurídicos, su oposición a la obligación tributaria que se le exige.

Por último hay que reseñar que la STS 7531/2012 tuvo dos votos particulares discrepantes:

En el primero de ellos se hace referencia a que cuando la ejecutividad de una deuda tributaria se suspende, el órgano de recaudación no puede iniciar ni exigir su cobro. Por ello, tampoco puede arrancar el cómputo del plazo de prescripción. Formulando de esta forma una doctrina más acorde con la naturaleza de la prescripción que obliga a distinguir y separar la prescripción del derecho a liquidar y la del derecho a exigir el pago, y la separación de las funciones de la Administración en materia tributaria ejercidas con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resoluciones de reclamaciones contra aquella gestión, encomendadas a órganos diferentes, pudiendo ser, incluso, Administraciones diferentes.

En el segundo se enfatiza sobre que en la regulación actual, la prescripción se predica de determinados derechos de la Administración Tributaria, pero no se establece la prescripción del tributo. Y entiende que resulta apodíctica por insuficiencia de argumentos jurídicos la doctrina que establece que la inactividad del Tribunal Económico Administrativo por plazo superior a cuatro años conlleva la prescripción, incluso cuando está suspendida la ejecución del acto recurrido, o incluso cuando se haya pagado por el obligado la deuda tributaria.

Pues en estos casos la Administración ninguna actividad puede realizar, bien por impedírselo la suspensión decretada, bien porque dichas facultades de determinar la deuda y su pago, se encuentran agotadas porque se ha producido la liquidación y el pago. Si la prescripción se pro-

duce por el no ejercicio de los derechos o potestades reconocidas a la Administración Tributaria, resulta un contrasentido irresoluble que se declare prescrito un derecho de imposible cumplimiento o, todavía más llamativo, ya cumplido.

Esperemos que aunque dada la situación actual donde no es descabellado presumir una avalancha de reclamaciones económico administrativas todo siga como hasta ahora y el TS en una futura sentencia no cambie de parecer.