

CÉSAR GARCÍA NOVOA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

**INICIACIÓN, INTERRUPCIÓN
Y CÓMPUTO DEL PLAZO
DE PRESCRIPCIÓN DE LOS TRIBUTOS**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2011

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
ABREVIATURAS	9

CAPÍTULO PRIMERO

INTRODUCCIÓN. LA PRESCRIPCIÓN

1. LA CATEGORÍA JURÍDICA DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA. INTRODUCCIÓN	13
2. EL ORIGEN DEL CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO PRIVADO. SU PROYECCIÓN EN EL DERECHO PÚBLICO	16
3. EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN CIVIL Y EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA	18
4. OBJETO Y CONTENIDO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA. SU CARÁCTER SUSTANCIAL Y NO PROCEDIMENTAL	22
5. CUESTIONES DE CONSTITUCIONALIDAD Y LEGALIDAD DE LA PRESCRIPCIÓN	30
6. LA PRESCRIPCIÓN COMO UNA CUESTIÓN DE LEGALIDAD ORDINARIA. CUESTIONES EN TORNO A LA OPERATIVIDAD DE LA RESERVA DE LEY	35
7. LA CONFIGURACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA COMO OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN. ALGUNOS PROBLEMAS CONCEPTUALES DE ESTA TEORÍA	36
8. LA PRESCRIPCIÓN CUANDO NO EXISTE DEUDA TRIBUTARIA. BASES NEGATIVAS Y CUOTAS A DEVOLVER	40

	<u>Pág.</u>
9. LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN QUE INCORPORA UNA BASE NEGATIVA Y LA PRESCRIPCIÓN DE LA BASE NEGATIVA.....	41
A) La firmeza de la base o cuota negativa correspondiente a un período prescrito	50
B) Conclusiones. El juego de la prescripción en el supuesto de bases y cuotas negativas.....	52
10. LA PRESCRIPCIÓN DE LAS OBLIGACIONES CONEXAS..	56
11. LA PRESCRIPCIÓN DE LAS DISTINTAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. ¿UNIDAD O PLURALIDAD DE PLAZOS?...	61
A) Comunicación de efectos de la prescripción de la obligación tributaria principal y de la prescripción de la obligación correspondiente a recargos sobre bases y cuotas.....	63
B) Comunicación de efectos de la prescripción de la obligación tributaria principal cuando existen varios sujetos coobligados	64
C) Comunicación de efectos de la prescripción de la obligación tributaria principal y de la prescripción de la obligación del responsable. La interrupción de la prescripción para el responsable.....	69
12. LA AFIRMACIÓN JURISPRUDENCIAL DEL CARÁCTER OBJETIVO DE LA PRESCRIPCIÓN. ¿VARIOS PROCEDIMIENTOS EQUIVALEN A VARIAS PRESCRIPCIONES?	74
13. LA INCIDENCIA PROCEDIMENTAL DE LA PRESCRIPCIÓN. LA PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD DE LIQUIDAR Y DE LA FACULTAD DE COBRAR.....	75
A) La disgregación del objeto de comprobación como supuesto de la comprobación parcial. ¿Pluralidad de prescripciones?	80
14. LA APLICACIÓN DE OFICIO DE LA PRESCRIPCIÓN Y LA IMPOSIBILIDAD DE RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN GANADA	88
15. EL VÍNCULO DE LA PRESCRIPCIÓN CON LOS ASPECTOS APLICATIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	91
16. LA RELACIÓN PRESCRIPCIÓN-CADUCIDAD	93
A) La caducidad como alternativa a la prescripción. La caducidad en la instancia. Su operatividad antes del inicio de los procedimientos	98
B) La relación de incompatibilidad prescripción-caducidad. La tesis de la oposición dialéctica	101

	<u>Pág.</u>
C) Compatibilidad e incompatibilidad de la prescripción y la caducidad. La teoría de los dos contadores	104
D) El elemento diferenciador entre prescripción y caducidad. La posibilidad de interrupción	109

CAPÍTULO SEGUNDO

EL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN

1. RÉGIMEN DEL CÓMPUTO.....	113
2. PLAZO DE PRESCRIPCIÓN. EL PLAZO DE CUATRO AÑOS PREVISTO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA	114
A) El sistema español de un plazo único de prescripción. La opción por una dualidad de plazos	115
B) Problemas de Derecho Transitorio del nuevo plazo de prescripción de cuatro años. ¿Aplicación retroactiva del plazo más reducido?	118
C) La prescripción de los Delitos contra la Hacienda Pública y su relación con la prescripción de la obligación tributaria. Efectos de la distinta duración de los plazos en el ámbito penal y en el tributario	123
3. EL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN: MOMENTO INICIAL .	130
4. EL <i>DIES A QUO</i> DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN. CONSIDERACIONES GENERALES.....	131
A) El inicio del cómputo de la prescripción en el supuesto de transmisiones en documento privado	144
B) Cómputo de la prescripción en los actos de concesión temporal o provisional de exenciones	154
C) El caso concreto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)	159
D) El plazo de prescripción del responsable	163

CAPÍTULO TERCERO

LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

1. CUESTIONES GENERALES DE LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN	183
2. EL EFECTO DE LA INTERRUPCIÓN. REINICIO DEL CÓMPUTO	184
3. LA DURACIÓN DEL EFECTO INTERRUPTIVO Y LA SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN.....	186

	<u>Pág.</u>
4. LA REANUDACIÓN DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN Y SU RELACIÓN CON LA DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS. EL JUEGO DE LA CADUCIDAD	191
A) La relación entre la interrupción de la prescripción y la caducidad-perención. La interrupción injustificada de actuaciones	196
B) El régimen de las interrupciones o dilaciones imputables al obligado tributario.....	207
C) La reanudación del cómputo del plazo de prescripción.....	216
5. CAUSAS DE INTERRUPCIÓN. INTRODUCCIÓN	220
6. CAUSAS DE INTERRUPCIÓN POR ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA DE PROCEDIMIENTOS O DE CAUSAS DE INTERRUPCIÓN	223
7. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR ACTUACIONES TENDENTES A COMPROBAR Y LIQUIDAR	225
A) La <i>seriedad</i> de la actuación de la Administración.....	228
B) La diligencia argucia	231
C) La exclusión del efecto de interrupción de la prescripción en los actos nulos y anulables	236
D) El requisito del conocimiento formal por el obligado tributario de la actuación con virtualidad de interrumpir la prescripción	241
E) <i>Excursus</i> sobre la notificación al presentador del documento y su virtualidad para interrumpir la prescripción.....	252
8. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR ACTOS DEL PARTICULAR	255
A) Interrupción de la prescripción por actuaciones del obligado tributario tendentes a declarar, autoliquidar o extinguir el tributo	258
B) La interrupción por la interposición de recursos y reclamaciones del particular	264

CAPÍTULO CUARTO

SUPUESTOS ESPECIALES DE INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

1. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS.....	275
---	-----

	<u>Pág.</u>
2. LA INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN LOS SUPUESTOS DE PROCEDIMIENTOS POR DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	286
3. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL SUPUESTO DE RETROACCIÓN DE ACTUACIONES	291
4. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN LOS CRÉ- DITOS TRIBUTARIOS AFECTADOS POR UN PROCESO CONCURSAL	295
BIBLIOGRAFÍA	299

CAPÍTULO PRIMERO

INTRODUCCIÓN. LA PRESCRIPCIÓN

1. LA CATEGORÍA JURÍDICA DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA. INTRODUCCIÓN

La prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace. Como veremos, su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de Derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro. Por su propia funcionalidad, la prescripción operará en aquellas situaciones en las que existe un vínculo entre dos sujetos que se resuelve en la existencia de una acción o pretensión de uno respecto a otro. El vínculo tributario es un ejemplo más de este tipo de situaciones. Así lo ha reconocido el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) al afirmar en la resolución de 25 de abril de 2000¹, que las normas sobre prescripción, que en definitiva suponen una plasmación concreta del principio general y constitucional de la seguridad jurídica, afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas².

Por tanto, la categoría jurídica de la prescripción se aplica en el Derecho tributario, de manera que es frecuente que se hable de prescripción tributaria. Aunque, como ha señalado FALCÓN Y TELLA,

¹ JT 2000, 1122.

² H. TAVEIRA TORRES, «Interpretación económica, extensiva, finalista o analógica del Derecho tributario», en J. CASÁS (coord.), *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Ábaco, 2004, ppp. 365-366.

no existe en puridad una *prescripción tributaria*, sino múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo, por lo que habrá que analizar separadamente los efectos del transcurso del tiempo en relación con cada particular categoría de efectos jurídicos³.

La Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) regula el régimen jurídico de la prescripción tributaria, incluyendo en los arts. 66, 67, 68 y 69 la ordenación normativa de la prescripción del tributo y en los arts. 189 y 190, el régimen de prescripción de las infracciones y sanciones⁴.

La prescripción de las sanciones tiene un punto trascendental de diferencia con la prescripción tributaria, y es que afecta de lleno a la responsabilidad infractora. La cuestión es si el régimen sustantivo de las sanciones incluye los aspectos relativos a la prescripción y, por tanto, si se aplica a la prescripción de las sanciones el régimen y los principios de las normas punitivas y sancionadoras, por ejemplo, la posibilidad de aplicar retroactivamente la nueva legislación más favorable en materia de prescripción de sanciones⁵. Sobre esta cuestión, que ha dado lugar a una gran polémica con ocasión de la reducción a cuatro años del plazo de prescripción operado por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente y al posible efecto retroactivo de este nuevo plazo de prescripción de las infracciones tributarias, la citada resolución del TEAC de 25 de abril de 2000, entiende que la prescripción no forma

³ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1992.

⁴ C. BLASCO DELGADO, *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 2003, pp. 30 y 31.

⁵ Según esta resolución «la regulación de la prescripción, cuando se produce un cambio normativo que la afecta y modifica, se aplicará en unos u otros términos, los de la regulación precedente o los de la posterior». Esta postura del TEAC el criterio general de que la regulación de la prescripción de las sanciones es una norma sustantiva que regula una vertiente de las sanciones tributarias. Como dice E. SIMÓN ACOSTA, «bien es cierto, que la prescripción tributaria afecta a otras muchas materias de las relaciones entre el contribuyente y la Administración, pero ello no es óbice para que exista una vertiente de esa regulación que se refiere directamente al Derecho sancionador y como tal deben aplicársele los principios propios de esta materia, entre los que se encuentra el principio de retroactividad de la norma más favorable», «Aplicabilidad retroactiva del plazo de prescripción de cuatro años en materia de infracciones y sanciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 13, 2000. Se contienen en este número de la revista tres sentencias de la Audiencia Nacional que abordan el interesante problema de la aplicación retroactiva de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), que reduce el plazo de prescripción de cinco a cuatro años. La Disposición final séptima de la LDGC estableció una especial *vacatio legis* para la nueva norma reguladora del plazo de prescripción, al disponer que la modificación del art. 64 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490) entraría en vigor el día 1 de enero de 1999, diez meses después de su promulgación. Por su parte, la Audiencia Nacional, entre otras, en la Sentencia de 17 de mayo de 2001, señala que a partir de 1 de enero de 1999, y con independencia de la fecha en que se hubieran cometido las correspondientes infracciones, el plazo de prescripción para sancionar ha quedado reducido de cinco a cuatro años.

parte del régimen de las infracciones y sanciones, por lo que no le es aplicable la exigencia de retroactividad en lo favorable.

Por tanto, aunque la prescripción de las sanciones tiene grandes singularidades, en función del objeto de la misma, y a pesar de que la vigente LGT ha consolidado la separación entre la deuda tributaria y las sanciones (el art. 58.3 de la LGT señala que «las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria»), la norma codificadora dispone la referencia a las sanciones de lo dispuesto en el Capítulo IV del Título II, mientras que se prevé la aplicación al cobro de las sanciones tributarias de la normativa recaudatoria incluida en el Capítulo V del Título III de la LGT. Es decir, la LGT rechaza expresamente la consideración de las sanciones como deuda, pero esta calificación queda en el plano conceptual, puesto que en lo que concierne a la aplicación de las normas que rigen el cobro de una sanción, la Ley trata a las sanciones como tributos. Así se dispone que «en particular, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados, relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas».

La solución no es la más correcta porque dificulta la aplicación de los principios penales en la regulación de la prescripción de las infracciones y sanciones. Así, entre otras cosas, una correcta aplicación de estos principios requeriría establecer la no interrupción de la prescripción por actuaciones del propio sujeto infractor, ni por actos del procedimiento de liquidación. Asimismo debería establecerse expresamente que la prescripción del derecho a liquidar extingue también la responsabilidad por eventuales infracciones.

La prescripción tributaria constituye la adaptación al ámbito fiscal de la categoría general de la prescripción, contemplada en el Código Civil⁶. El Código Civil regula la prescripción extintiva como un concepto jurídico general del Derecho en sus arts. 1.961 a 1.975.

Varias son las cuestiones de carácter conceptual en torno a la prescripción como categoría jurídica que tienen una gran trascendencia práctica. Veremos a continuación sólo algunas de ellas en relación con la prescripción como concepto contemplado en el ordenamiento civil, insistiendo en la regulación que ha efectuado de la misma la LGT de

⁶ Como señala RODRIGO MACHICAO, «la prescripción es un Instituto de enorme trascendencia; porque tiende, bien a extinguir acciones unidas al ejercicio de derechos o bien a la consolidación de estos últimos, en ambos casos por el transcurso del tiempo», tratándose de un concepto propio del Derecho civil, dada su vinculación con el derecho de propiedad: «La prescripción de la obligación tributaria», *El tributo y su aplicación en el siglo xx*, Libro Homenaje 50 Aniversario ILADT, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 1643.

2003, y, en especial, teniendo en cuenta la profusa interpretación jurisprudencial sobre la materia.

2. EL ORIGEN DEL CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO PRIVADO. SU PROYECCIÓN EN EL DERECHO PÚBLICO

Tradicionalmente se viene reconociendo al Derecho civil una suerte de capacidad para definir ciertas categorías esenciales de la Teoría General del Derecho. Esas categorías se reconducirían a conceptos clave en la configuración del Derecho privado, como el sujeto, el negocio jurídico o la obligación⁷. De esta condición de concepto acuñado en el Derecho privado, pero que puede aplicarse en todo el ordenamiento jurídico, participa la figura de la prescripción.

El Código civil hace referencia a la prescripción extintiva en sede de *modos de adquirir la propiedad*, pues se incluye en un Título (el XVIII) del Capítulo del Libro III. Así, junto con la prescripción adquisitiva (Capítulo II del Libro XVIII), se disciplina en el Capítulo III, la prescripción de las acciones. En lo que aquí nos puede interesar, el art. 1.961 del Código Civil dice que «las acciones prescriben por el mero lapso de tiempo fijado por la ley», recogándose en el art. 1.973 la figura de la interrupción. Según este precepto, la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor.

Por el mero hecho de que la regulación de la prescripción haya venido siendo recogida tradicionalmente en el Código Civil, se le atribuye una especial aureola de instituto referible a todo el orbe jurídico. Así, algún autor como GÉNOVA GALVÁN ha defendido que «la noción esencial o sustancia de la prescripción civil es válida para la prescripción tributaria»⁸. Pero, como ya apuntamos en su momento respecto al fraude de ley⁹, toda figura acuñada en la Teoría del Derecho, antes de ser trasladada automáticamente al Derecho tributario, debe ser contrastada con las peculiaridades de esta rama del Derecho.

Y aunque es difícil sintetizar la esencia del Derecho tributario, podemos decir que el fundamento de las normas fiscales radica en articular una transferencia de riqueza «de los particulares hacia el Estado»¹⁰. Ello

⁷ F. CARNELUTTI, «Teoría General del Derecho», trad. de García Posada, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1941, p. 32.

⁸ A. GÉNOVA GALVÁN, «La prescripción tributaria», *Civitas, REDF*, núm. 57, 1988, pp. 59-60.

⁹ C. GARCÍA NOVOA, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004, pp. 74 y ss.

¹⁰ G. NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio de no confiscatoriedad*, Estudio en España y Argentina, Madrid, McGrawHill, 1997, p. 33.

les imprime una estructura peculiar, en la medida en que impone que las normas tributarias que disciplinen esa transferencia de riqueza tengan que ser, necesariamente, normas de «imposición de conductas», disposiciones imperativas e irrenunciables, que se aplican en cualquier caso, y, por tanto, incluso por encima de la voluntad de los particulares¹¹.

El modelo deóntico del Derecho Tributario está integrado por mandatos de hacer, en concreto, de dar una cantidad de dinero a la Administración Tributaria¹². No es la norma tributaria, por tanto, una norma de prohibición, sino una norma de imposición de conductas. En esto, y sólo en esto, tienen un elemento de coincidencia con las normas sancionadoras y penales. El punto de coincidencia de los ordenamientos tributario y penal estará en que, a diferencia de las normas de Derecho privado que se limitan a regular las conductas queridas por los particulares y cuyos mandatos responden al modelo deóntico de un *deber ser* meramente permitido (el *Wollen-dürfen* a que se refería JELLINEK), las normas tributarias están tendencialmente orientadas a imponer conductas (*Wollen-können*), lo que ha llevado a caracterizar la normatividad tributaria como un ordenamiento de injerencia¹³.

Por el contrario, la dimensión en la que opera el Derecho civil es previa a la decisión legislativa de intervenir que caracteriza al ordenamiento tributario. Se trata de un orden compuesto, fundamentalmente, por normas dispositivas o permisivas, que facultan a las partes para configurar sus relaciones jurídicas dentro de ciertos límites. El Derecho civil es un orden de «permisibilidad» y de autonomía de la voluntad en cuanto las normas dispositivas facultan el desplazamiento de su eficacia por la autonomía privada. Sin embargo, la autonomía de la voluntad está limitada por un núcleo de normas imperativas; núcleo reducido y excepcional y cuya existencia es indispensable para que el Derecho privado funcione como un verdadero «orden de Derecho»¹⁴. Entre

¹¹ Como indica J. J. FERREIRO LAPATZA, «El Derecho tributario es “un orden querido e impuesto en su totalidad por el legislador en cuanto a comportamientos positivos, a conductas que consisten en hacer algo y no en no hacer, ordenados por él”»; «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *Civitas, REDF*, núm. 85, 1995, p. 51.

¹² *Vid.* F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Consideraciones sobre el hecho imponible», *RDFHP*, núm. 38, 1960, p. 550, para quien «la ley tributaria, cualquiera que sea su estructura intrínseca», considera a los presupuestos de hecho del tributo, siempre como un hecho. Para F. SAINZ DE BUJANDA, resulta «definitivamente la significación fáctica del hecho imponible, incluso en la hipótesis de que este consista en la realización de un negocio jurídico»; «Análisis jurídico del hecho imponible», *RDFHP*, núm. 69, 1965, p. 811. Es a este hecho al que G. ATALIBA, denomina «hipótesis de incidencia», *Hipótesis de incidencia tributaria*, Sao Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973, p. 51.

¹³ G. JELLINEK, *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, Milano, S.E. Libreria, 1912, pp. 60 y ss.

¹⁴ F. DE CASTRO, *El negocio jurídico*, Madrid, Civitas, 2002, pp. 11 y ss. LACRUZ BERDEJO y A. LUNA SERRANO, *Elementos de Derecho Civil. Parte General del Derecho Civil*, t. I, Barcelona, 1984, p. 142.

estas disposiciones se encontrarían las relativas a la causa típica, pues los tipos negociales sirven para encauzar la existencia de necesidades económicas y sociales¹⁵. En este sentido, se puede definir el «tipo del negocio» como el «esquema fijado por las leyes» para cada una de las figuras negociales¹⁶.

El Derecho tributario se mueve así en el ámbito de lo imperativo u obligatorio, aun cuando las obligaciones se fijen sobre la base de actos o negocios cuya existencia, regularidad y régimen jurídico se establece en normas de Derecho privado. Por el contrario, las posiciones jurídicas definidas en el Derecho privado, son fundamentalmente renunciables al margen de que las normas contemplen límites a esa *renunciabilidad*. Por eso, y a pesar de un sustrato común, la prescripción tributaria es una categoría distinta de su homónima prevista en el Código Civil, lo cual, como veremos, tiene una importante trascendencia práctica.

3. EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN CIVIL Y EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

Si pretendemos una definición de la prescripción como categoría general del Derecho, la misma podría resultar de la concurrencia de tres elementos definitorios sustanciales, a los que habría que añadir que tales elementos se concretan en un efecto jurídico¹⁷.

En cuanto a esos tres elementos definitorios, los mismos podrían resumirse, en primer lugar, en un transcurso temporal, en segundo lugar, en una situación subjetiva objeto de prescripción y, en tercer lugar, en una inactividad en el ejercicio de tal situación subjetiva, normalmente,

¹⁵ Los tipos son, como recuerda DE CASTRO, modelos en los que pueden encontrar acomodo los resultados que las partes persiguen, de tal manera que, al acogerse los particulares a las fórmulas negociales típicas, los fines perseguidos se consideran dignos de amparo jurídico porque «su causa es considerada suficiente»; *El Negocio Jurídico, op. cit.*, pp. 202 y 203.

¹⁶ En otros ordenamientos —el germánico es el ejemplo más claro, por su sistema basado en la abstracción— no se toma en consideración la causa, por lo que esa función de control de la autonomía de la voluntad la desempeña la forma, y el rol atribuido a la ausencia de causa se asigna al «abuso de las formas jurídicas», como manifestación concreta del abuso del Derecho. Sin embargo, en la tradición jurídica española, la causa constituye, al mismo tiempo, una exigencia del ordenamiento —art. 1.275 del CC— y un modo de estructurarse los negocios a partir de la autonomía de la voluntad, en su expresión de «causa querida».

¹⁷ *Vid.* M. PONT MESTRES, *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar, y cuestiones conexas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2008, pp. 32 y ss.; M. P. RUIZ RESCALVO, *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Madrid, Dykinson, 2004, p. 14; V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «La prescripción tributaria parcial: ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?», *Revista de Técnica Tributaria*, núm. 73, 2006, p. 59; M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, *La prescripción de la obligación tributaria, un estudio jurisprudencial*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Pamplona, Aranzadi, 2001, pp. 26 y ss.

un derecho¹⁸. Como colofón, la prescripción se define por un efecto: la pérdida de tal situación ligada a la inactividad.

Pues bien; siendo el transcurso del tiempo y el inejercicio de las posibilidades de acción derivadas de una situación jurídica lo que caracteriza a la prescripción, en el ámbito privado la prescripción tiene un carácter claramente procesal. En primer lugar, el objeto de la prescripción en el Código Civil son las acciones, que de acuerdo con las definiciones más clásicas (GOLDSCHMIDT, CARNELUTTI¹⁹...) constituyen el poder jurídico de promover el ejercicio de la jurisdicción para instar la tutela de un derecho subjetivo.

La acción, como derecho a la tutela jurisdiccional, encuentra su fundamento en la existencia de un derecho subjetivo, pero la acción civil no se identifica con tal derecho subjetivo privado. Por el contrario, la acción puede definirse como el derecho a obtener una determinada tutela, definición que según DE LA OLIVA-FERNÁNDEZ, tiene la gran ventaja de que revela con claridad la estrecha unión entre el derecho material y el derecho procesal, puesto que sin un derecho material que le sirva de fundamento, la acción no existe. La acción es la manera de instrumentar procesalmente un derecho sustantivo, pero el derecho sustantivo a una prestación, por sí solo, no es objeto del proceso. Para la defensa procedimental de un derecho es necesaria la concurrencia de otros elementos como el interés o la legitimación, de manera que derecho sustantivo y acción son cosas distintas²⁰. Aunque también se puede afirmar que, desaparecida la posibilidad de accionar por la prescripción, el derecho sustantivo deviene inactivo y muere también.

Si se entiende que el objeto de la prescripción civil es una situación adjetiva como la acción, y como dice la mencionada resolución del TEAC de 25 de abril de 2000, la prescripción afecta a relaciones y situaciones jurídicas pero no delimita su contenido, se trataría de una figura de sesgo procedimental o procesal. En la medida en que incide sobre situaciones adjetivas tiene efectos sobre el derecho subjetivo material tutelado, pero ello no obstaría a su carácter de institución evidentemente procesal.

¹⁸ A. GÉNOVA GALVÁN, «La prescripción tributaria», en *Civitas-REDF*, núm. 57, 1988, p. 51; E. BARRACHINA JUAN, «La interrupción de la prescripción tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 97, 1992, pp. 221-222; C. SÁNCHEZ RÁMIREZ, «La prescripción en el Derecho Tributario», en *Gaceta Fiscal*, núm. 90, 1991, p. 155, y L. CORRAL GUERRERO, «Comentario al artículo 66 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I, Madrid, EDERSA, 1982, p. 583.

¹⁹ F. CARNELUTTI, *Lezioni di Diritto Processuale Civile*, Padova, Cedam, 1933, pp. 116 y ss.

²⁰ A. DE LA OLIVA y M. A. FERNÁNDEZ, *Lecciones de Derecho Procesal*, II, 2.ª ed., Barcelona, PPU, 1984, p. 13.

Como recuerda PANTALEÓN PRIETO²¹, es finalidad de la prescripción prevista en el Código Civil determinar la desaparición de las posibilidades de alegar o invocar situaciones jurídicas por el transcurso del tiempo en el cual se verifique una inactividad²². Es decir, consiste en la pérdida de los instrumentos procesales para hacer valer el derecho. Si quien se ve perjudicado por la prescripción se ve privado de una facultad de alegar o invocar, quien se beneficia de la misma está facultado a esgrimir una *excepción procesal*.

Así es como se viene construyendo la prescripción en el Derecho privado. Fijando como objeto de la misma, pretensiones procesales y, en segundo término, extendiendo su efecto al derecho subjetivo, del que también se predica la posibilidad de que pueda prescribir. La redefinición del derecho subjetivo como «interés protegido»²³, se convierte en claro exponente de su disponibilidad, en el marco del ordenamiento civil caracterizado por reglas de autonomía de la voluntad. En el Derecho privado las posiciones jurídicas que tutelan intereses privados son esencialmente disponibles porque el sujeto puede legítimamente decidir no realizar su interés. Y esas posiciones serían los cauces para hacer efectivo el derecho subjetivo, esto es, las acciones y pretensiones. Los párrafos 194 y siguientes del *Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)* insisten en que el objeto de la prescripción son las pretensiones (*Anspruch*)²⁴ y, en su caso, excepciones procesales²⁵.

De todo ello puede concluirse que en el Derecho privado, la prescripción es una consecuencia lógica de la mencionada disponibilidad de las posiciones jurídicas que tutelan intereses privados. Ello se traduce en dos consecuencias muy claras.

Por un lado, al ser los derechos que prescriben en el Derecho civil esencialmente disponibles, en última instancia, la figura de la prescripción se sustenta en una presunción de abandono de dichos derechos por su no ejercicio²⁶. Por otro lado, esa presunción de abandono se vincula a la necesidad de proteger la objetiva y razonable confianza que el silencio en la relación ha creado en la otra parte²⁷.

²¹ F. PANTALEÓN PRIETO, «Prescripción», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, Madrid, Civitas, 1995, p. 5008.

²² F. S. GENTILE, *Prescrizione estintiva e decadenza*, Roma, Jandi Sapi Editore, 1964, p. 22; R. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGrawHill, 1999, p. 51.

²³ J. DABIN, *El Derecho subjetivo*, trad., de F. J., Oset, Madrid, ERDP, 1955, pp. 70 a 90.

²⁴ Dispone el párrafo 194 del BGB, *Das Recht, von einem anderen ein Tun oder Unterlassen zu verlangen (Anspruch), unterliegt der Verjährung*.

²⁵ F. PANTALEÓN PRIETO, «Prescripción», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, op. cit., p. 5008.

²⁶ Sentencia del TS de 25 de septiembre de 1950 (RJ 1950, 1406).

²⁷ L. DIEZ PICAZO, *La prescripción en el Código Civil*, Barcelona, Bosch, 1964, p. 56.

Atendiendo a estas dos circunstancias puramente subjetivas e individuales la norma objetiva habilita lo que puede definirse como una *sanción al no ejercicio* o a la inactividad en el recurso a los cauces de protección que prevé el orden jurídico. Se trataría de un concepto de sanción en el sentido de una consecuencia que deriva de un comportamiento, y que se traduciría en una especie de presunción de abandono del derecho de crédito: abandono que el ordenamiento acepta y ampara dada la disponibilidad de los derechos en el orden privado.

Así pues, el ámbito civil uno de los fundamentos en que se basa la prescripción es, como recuerda MANRESA, la presunción de abandono o renuncia por inacción del titular²⁸. Siendo el abandono consecuencia lícita de la disponibilidad, la propia prescripción viene a ser una consecuencia prevista por el ordenamiento jurídico, que el particular, en la gestión de sus intereses privados, asume como posible. Y es una expresión de la legítima opción por la inactividad de los particulares, en el marco de la disponibilidad de los derechos subjetivos privados. Ello pone de manifiesto la posibilidad de no ejercicio de un interés mediante la inactividad, porque la inactividad misma es expresión de esa disponibilidad. El tiempo, como dice CABALLERO SÁNCHEZ, será la medida de dicha inactividad, pues por exigencias de seguridad jurídica, la inactividad debe tasarse marcando períodos concretos²⁹. Y verificada tal inactividad, se pierden las posibilidades de su defensa e invocación procesal, siendo esta pérdida la consecuencia sancionatoria prevista por el ordenamiento.

Dicho esto, no será necesario insistir mucho en que una figura como la prescripción civil, basada en la tutela de intereses privados y en la disponibilidad de los derechos subjetivos que se sustentan en los mismos, no es automáticamente trasladable a un sector del ordenamiento integrado por normas que articulan transferencias de riqueza de los particulares a los entes públicos, se fundamenta en el interés público de obtener los medios económicos que tales entes públicos necesitan³⁰. La fuerte presencia del principio de legalidad y la indisponibilidad del tributo, son, por lo demás, signos distintivos del orden tributario³¹.

²⁸ J. M. MANRESA Y NAVARRO, *Comentarios al Código Civil Español*, t. XII, Madrid, Revista de Legislación, 1907, p. 887.

²⁹ R. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, *op. cit.*, p. 52. En palabras de J. M. ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, «El Derecho y el sentido del tiempo», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 455, 2000, p. 1. Añade este mismo autor que «... siguiendo a Heidegger, se puede decir que también para el derecho las cosas son en el tiempo, en su tiempo. Siendo necesario que los poderes públicos den a los ciudadanos una respuesta en tiempo oportuno», p. 2.

³⁰ E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1985, p. 71.

³¹ Como dice R. CALVO ORTEGA, «el interés público supone no solamente realizar el contenido de la norma jurídica sino realizarlo de la forma establecida por la norma». La norma

Desde esta perspectiva, tanto la LGT de 2003, como la derogada Ley Codificadora de 1963, contienen elementos que nos llevan a inducir que prescripción civil y prescripción tributaria no son institutos identificables.

4. OBJETO Y CONTENIDO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA. SU CARÁCTER SUSTANCIAL Y NO PROCEDIMENTAL

Teniendo en cuenta la condición de categorías de teoría general del Derecho que se suele atribuir a las figuras de Derecho civil, parece que la prescripción como categoría jurídica puede ser trasladada al Derecho tributario. No obstante, toda figura acuñada en la Teoría del Derecho, antes de ser transplantada automáticamente al Derecho tributario, debe contrastarse con las peculiaridades de esta rama y, en lo que aquí interesa, debe referirse a las posiciones subjetivas que pueden surgir en la aplicación del tributo.

Desde los postulados de la Teoría General del Derecho puede constituir el objeto de la prescripción cualquier posición subjetiva. Y la inactividad durante el tiempo marcado provoca la pérdida de la situación jurídica que se disfrutaba³². En concreto, pueden ser objeto de prescripción, pretensiones que pueden surgir de relaciones jurídico-obligacionales, y, sobre todo, aquéllas que pueden tener su base en un derecho de crédito. De manera que la prescripción (como posibilidad de excepcionar frente al no uso del crédito) se erige como una forma de extinción del contenido de ese crédito y, por tanto, como una forma de extinción del crédito mismo, en la medida en que, como dijimos, las reglas de la prescripción no se integran en las disposiciones sustantivas, pero trasladan sus efectos a las mismas. Así lo manifiesta la jurisprudencia respecto a la prescripción tributaria. Por ejemplo, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de noviembre de 2004. Y para las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1999³³ y 1 de abril de 2000³⁴, la prescripción supone que el transcurso del plazo de tiempo priva a la Administración de su derecho, si se considera que estamos ante una prescripción, o de la posibilidad de ejercer su potestad, si de una caducidad se trata.

tributaria responde así a un modelo normativo que se ha de «realizar por la Administración Tributaria sujetándose a los esquemas de la ley, lo que en última instancia es lo que justifica invocar el interés público como fundamento de la indisponibilidad. «L'interesse legittimo in materia tributaria», *Giurisprudenza delle Imposte*, núm. 4, 1968, p. 855.

³² F. PANTALEÓN PRIETO, «Prescripción» en *Enciclopedia Jurídica Básica*, op. cit., p. 5008.

³³ RJ 1999, 2532.

³⁴ RJ 2000, 2827.