



ESTUDIOS

■ **La prescripción tributaria parcial: ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?***

■ Víctor Manuel Sánchez Blázquez,
Profesor Contratado Doctor de Derecho financiero y tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. La prescripción del derecho a liquidar: concepto y naturaleza sobre la naturaleza sustantiva o procedimental de la prescripción del derecho a liquidar
3. La regulación positiva de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar: el artículo 68. 1 a) de la LGT
 - 3.1. La interpretación del artículo 68. 1 a) de la LGT
 - 3.2. Eliminación de posibles obstáculos a la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar
4. Conclusiones
5. Bibliografía

* Este trabajo tiene su origen en la ponencia presentada en el XXVI Congreso Nacional de la AEDAF, celebrado en Bilbao en el mes de noviembre de 2005. Se ha mantenido el texto elaborado inicialmente con algunas variaciones ulteriores, incluidas las referencias al Proyecto de Reglamento General de Aplicación de los Tributos divulgado posteriormente.

1. Introducción

La cuestión que aquí se plantea dentro del amplio marco de la que podría denominarse como “prescripción tributaria parcial” y bajo el interrogante más concreto de ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?, constituye un determinado aspecto de la más extensa problemática que suscita el alcance objetivo de la prescripción en materia tributaria y de su interrupción.

El supuesto más conocido donde se suscita esta problemática es el de las actuaciones administrativas que tienen un alcance parcial desde su inicio. Es decir, el de las actuaciones de la Administración tributaria dirigidas a la comprobación y liquidación de un tributo –puesto que estamos en el ámbito de la denominada prescripción del derecho a liquidar- que tienen desde su iniciación un alcance inferior a todos los elementos de la obligación tributaria de que se trate (utilizando la terminología empleada al respecto por la nueva LGT) y que por este motivo finalizan en una liquidación provisional. Lo que podría producirse en un principio, pensando en los tributos autoliquidados y en los procedimientos regulados hoy por la nueva LGT, en el seno de un procedimiento de verificación de datos (arts. 131 a 133), de comprobación limitada (arts. 136 a 140) o de inspección (arts. 145 a 159).

Situando la cuestión en un caso determinado especialmente claro, el problema se plantea en los siguientes términos: iniciado en el mes de noviembre de 2005 un procedimiento de inspección de carácter parcial, sobre una determinada ganancia patrimonial del IRPF 2001, que termina en una liquidación provisional, al no afectar a la totalidad de los elementos de una determinada obligación tributaria (art. 148 de la LGT), ¿se interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la obligación tributaria del IRPF 2001 y, por tanto, también la parte derivada de los elementos de dicha obligación no afectados por aquella actuación parcial?; ¿o, por el contrario, dicha actuación parcial interrumpe solamente el plazo de prescripción del derecho a liquidar la parte de la obligación tributaria derivada de los elementos de la misma afectados por ella (la ganancia patrimonial a que alcanzaba) y no de los restantes, pese a ser de la misma obligación tributaria?

En una aproximación inicial muy sucinta, con la primera opción se estaría defendiendo la *interrupción total* del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que podría estar justificada, fundamentalmente, en que la actuación administrativa afecta a la misma obligación tributaria, esto es, en el supuesto más común, al mismo concepto tributario y período (IRPF 2001, en el ejemplo examinado). En este caso, la Administración tributaria dispondría de otros cuatro años (contados desde el último acto del procedimiento inspector, la liquidación provisional) para poder comprobar y liquidar los elementos del IRPF 2001 no comprobados con aquella actuación, al haber alcanzado también a los mismos la interrupción del plazo de prescripción.

Con la segunda alternativa, por su parte, se defendería la *interrupción parcial* del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que podría tener su fundamento en que sería únicamente un determinado ámbito de elementos de la obligación tributaria (la ganancia patrimonial afectada por la actuación), y no el relativo a todos ellos, aquél sobre el que había recaído la actuación administrativa que interrumpió el plazo de prescripción. En conse-

cuencia, de entender de este modo la interrupción del plazo de prescripción, y sobre la base de que no se hubieran realizado otras actuaciones interruptivas, la Administración tributaria solamente podría actuar en relación con el resto de elementos no comprobados del IRPF 2001 hasta finales del mes de junio de 2006. En esa fecha se produciría una prescripción parcial, al afectar únicamente a la parte de la deuda tributaria de aquel impuesto y período no afectada por la interrupción producida por la actuación administrativa. Téngase en cuenta que el plazo de prescripción del derecho a liquidar el IRPF 2001 comenzó a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación (art. 67. 1 de la LGT).

Existe también otro supuesto en el que podría plantearse esta problemática de la interrupción total o parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar, aunque suele pasar más desapercibido. Es el de las actuaciones administrativas que tienen un alcance parcial, pero no desde su inicio sino desde el momento de la práctica de las propuestas de liquidación. Esto es lo que ha ocurrido tradicionalmente en el caso de que, “en relación con un mismo tributo e idéntico período”, el interesado “acepte sólo parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria efectuada por la Inspección de los Tributos”. Puesto que en estos supuestos, de acuerdo a las previsiones del artículo 50. 2 a) del RGI de 1986, corresponde extender dos actas, que se habrán de tramitar separadamente: una de conformidad –que tiene, además, el carácter de previa, al dar lugar a una liquidación provisional- y otra de disconformidad. De este modo, cada una de estas actas de inspección, pese a referirse a la misma obligación tributaria (el mismo concepto y período en el supuesto más común) y a pesar de haberse insertado en un mismo procedimiento de inspección, desembocará en un acto de liquidación distinto.

La nueva LGT ha previsto otros supuestos en los que procede “formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria”, que posibilitarán la práctica de liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección [artículo 101. 4 b)]. Porque se “entenderá que concurre esta circunstancia”, además de “cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización”, “cuando el acuerdo a que se refiere el artículo 155 de esta Ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria”, “cuando se realice una comprobación del valor y no sea el objeto único de la regularización” y “en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”, recogidos en el artículo 190. 4 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos¹.

¹ “De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101. 4 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes: a) Cuando se haya planteado un supuesto conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria. b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria. c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. d) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias”.

Centrando la atención en uno de estos supuestos, el de la conformidad parcial, la concreta problemática que se plantea en ellos es la siguiente: las actuaciones administrativas realizadas en la tramitación del acta de conformidad, particularmente la práctica de la liquidación provisional correspondiente, ¿interrumpen el plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la deuda tributaria y, por tanto, también aquélla derivada del acta de disconformidad, al referirse a la misma obligación tributaria?

De darse una respuesta positiva a esta pregunta, se estaría defendiendo una *interrupción total* del plazo de prescripción del derecho a liquidar. En este caso, a partir de la interrupción producida en la tramitación del acta de conformidad se reabriría el plazo de prescripción por otros cuatro años, en el que cabría, por tanto, la práctica de la liquidación derivada del acta de disconformidad, al referirse a la misma obligación tributaria. Esto podría traer consigo, además, una consecuencia importante: una eventual interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento (art. 150. 2 de la LGT) en la tramitación del acta de disconformidad, podría convertirse en algo intrascendente en la práctica. Al menos, siempre que se entienda del modo siguiente: la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo de duración producidos en la tramitación del acta de disconformidad traerían consigo que no se considerara interrumpido el plazo de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o hasta el incumplimiento del plazo máximo, pero no en lo relativo a las derivadas de la tramitación del acta de conformidad, incluida la liquidación provisional, que sí conservarían su efecto interruptivo, puesto que en ellas no se habría producido irregularidad alguna. En este caso, bastaría con respetar en la tramitación del acta de disconformidad el plazo de prescripción de cuatro años reabierto por la liquidación provisional derivada del acta de conformidad.

Por el contrario, si se responde negativamente a la pregunta formulada, se estaría defendiendo una *interrupción parcial* del plazo de prescripción del derecho a liquidar, de modo que la interrupción sólo habría afectado a la parte de deuda tributaria derivada del acta de conformidad. Por consiguiente, una eventual paralización durante seis meses del procedimiento inspector o el incumplimiento de su plazo máximo de duración en la tramitación del acta de disconformidad produciría sus efectos propios sin ningún tipo de matización: en lo que aquí interesa, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o hasta el incumplimiento del plazo máximo [art. 150. 2 a) de la LGT]. Y en algún caso, de producirse la prescripción como consecuencia indirecta de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo máximo, se llegaría a una prescripción parcial, al no afectar a la parte de la deuda tributaria derivada del acta de conformidad en la que no se ha producido interrupción injustificada o incumplimiento del plazo máximo.

Con la mención inicial a estos dos supuestos concretos queremos destacar de principio la *trascendencia práctica* de la problemática que aquí se plantea. Esto queda reafirmado si tenemos en cuenta la frecuencia con que la Administración Tributaria lleva a cabo actuaciones parciales que desembocan en liquidaciones provisionales, cosa que ocurre, como es

sabido, tanto en el ámbito de la gestión como en el de la inspección tributaria. También la trascendencia práctica de estas cuestiones se ha visto potenciada con la nueva LGT y el Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos, que han ampliado más allá de la tradicional conformidad parcial los supuestos de pluralidad de liquidaciones sobre una misma obligación tributaria en el marco del procedimiento inspector.

Se trata, además, de una problemática de *gran actualidad* puesto que en tiempos recientes se ha suscitado en el ámbito jurisprudencial. Ha sido, en concreto, en varias Sentencias de la Audiencia Nacional, que tienen un contenido esencialmente idéntico, donde se ha afrontado este problema de modo directo: las de 7 de febrero, 7 y 21 de marzo, 18 y 25 de abril de 2002 y la de 27 de noviembre de 2003². Precisamente en estas sentencias esta problemática no ha estado exenta de discusión como lo revela la existencia de un voto particular de la presidenta de la Sala, discrepante con el parecer mayoritario en el aspecto objeto de nuestra atención. También hay algunas Sentencias del Tribunal Supremo en las que se analiza, de un modo más o menos directo, este mismo problema: la de 22 de marzo de 1999³ y la de 4 de marzo de 2003⁴.

Finalmente, no puede desconocerse tampoco que la actualidad del tema se confirma si se tiene en cuenta que este panorama jurisprudencial ha estado muy presente en la elaboración de la nueva LGT y es lo que parece haber conducido a una determinada redacción de su art. 68. 1 a). Aunque, como veremos, no parece que con este precepto se haya dado una respuesta totalmente precisa y contundente al respecto.

A la vista de todo lo anterior, en conclusión, es muy necesario y oportuno afrontar en profundidad esta problemática.

Desde nuestro punto de vista, son dos las vías fundamentales a través de las que se ha de resolver la cuestión planteada. Estas vías nos van a llevar, adelantando ya el resultado al que hemos llegado, a admitir una *interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales*.

La primera de estas vías es la de contrastar la eventual admisibilidad de una interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar con el concepto y naturaleza jurídica de esta modalidad de prescripción. Este concepto y naturaleza jurídica de la prescripción del derecho a liquidar habrán de partir, como no podía ser de otro modo, del propio Derecho positivo español hoy en vigor. Para indagar en estas cuestiones, por tanto, habrá que estar a lo previsto por el ordenamiento positivo vigente, siendo de especial trascendencia su propia identificación en el art. 66 a) de la LGT, así como también la regulación

² En la última de estas sentencias, la de 27 de noviembre de 2003, concretamente en el FJ. 1º de su voto particular, se mencionan las de 7 de febrero, 7 de marzo, 18 y 25 de abril de 2002, en la medida en que su FJ. 3º habría reproducido el FJ. 5º de aquéllas. De todas ellas, además de la de 27 de noviembre de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ016142, Ponente D. Jesús García Paredes), hemos podido encontrar la de 7 de febrero de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ016662, Ponente Dª. Isabel García Blanco). Además, la de 21 de marzo de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ012358, Ponente Dª. Isabel García Blanco). En todas el voto particular es firmado por la presidenta de la Sala, Dª Asunción Salvo Tambo.

³ *Normacef Fiscal*, NFJ007684, Ponente D. Alfonso Gota Losada.

⁴ *Normacef Fiscal*, NFJ015153, Ponente D. Ramón Rodríguez Arribas.

de determinados aspectos de su régimen jurídico como los relativos al inicio de su cómputo (art. 67), su interrupción (art. 68) o sus efectos (arts. 69 y 70). Ello en un contexto en que los esquemas jurídico privados explicativos de la prescripción no pueden trasladarse mecánicamente al Derecho tributario⁵.

Y la segunda de las vías para lograr dar respuesta a lo que aquí nos estamos cuestionando es, desde nuestro punto de vista, la interpretación adecuada de la regulación positiva acerca de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Lo que tiene su base en la soberanía del legislador a la hora de regular las causas de interrupción de la prescripción⁶, por lo que la respuesta que ha de darse a este interrogante ha de partir fundamentalmente de nuevo de la regulación prevista al respecto en un ordenamiento jurídico concreto. En cuanto al Derecho español hoy vigente, habrá de ser decisivo el art. 68. 1 a) de la LGT, conforme al cual el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe "Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria". Este precepto habrá de ser interpretado, por consiguiente, con la ayuda de los distintos criterios de interpretación admitidos en nuestro Derecho. Aunque también habrán de superarse los eventuales obstáculos a la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar que se derivan, de forma más o menos directa, del propio Derecho positivo.

Comencemos, pues, contrastando la eventual admisibilidad de la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar con el concepto y naturaleza jurídica de esta modalidad de prescripción.

2. La prescripción del derecho a liquidar: concepto y naturaleza jurídica

2.1. Relevancia jurídica de la cuestión: los términos del debate en la jurisprudencia de la Audiencia Nacional

Debe destacarse, ante todo, la trascendencia que tendrán estas indagaciones en el concepto y naturaleza jurídica de la prescripción del derecho a liquidar para la solución al problema con el que aquí nos enfrentamos. Así lo ponen de relieve los términos en que se planteó el debate en las Sentencias de la Audiencia Nacional antes mencionadas, con pareceres discrepantes entre la mayoría de los magistrados de la Sala y su presidenta, plasmados en las sentencias y en su voto particular. En las sentencias se sostenía la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar, mientras que en el voto particular se defendía la interrupción total de dicho plazo⁷.

⁵ VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 12; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, p. 20.

⁶ FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, p. 149. También VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 66, había insistido ya en el carácter tasado de los actos interruptivos del plazo de prescripción, "de tal manera que únicamente los mencionados en el precepto y con los requisitos que se requieren tendrán como efecto la interrupción de la prescripción".

⁷ Debido a su contenido esencialmente idéntico, únicamente citaremos aquí y a lo largo del texto una de ellas, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2002.

Tanto las sentencias como el voto particular coincidían en defender el carácter sustantivo -no meramente adjetivo o procesal- de la prescripción⁸, si bien en este último se añadía que “no puede obviarse que la prescripción y, más concretamente, su interrupción tiene una connotación procedimental”. De todos modos, y pese a ello, el voto particular volvía a insistir que esto “en ningún caso ha de desvirtuar el aspecto sustantivo de esta figura jurídica que conlleva, en fin, la extinción de la deuda tributaria”⁹.

Las sentencias también recalcaban este efecto extintivo de la prescripción, si bien se referían a “la extinción de la acción, una vez transcurrido el plazo establecido”, sobre la base previa de que “nuestro Derecho tributario reconoció y reguló el instituto de la prescripción con relación a la acción o derecho, como dice el art. 64 LGT, de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”¹⁰.

En cualquier caso, a juicio de la magistrada discrepante, la interpretación defendida por la mayoría de la Sala había convertido realmente la prescripción, pese a su afirmación inicial acerca de su naturaleza sustantiva, “en una figura meramente procedimental en la medida en que se sostiene en la sentencia que la mera separación de procedimientos de inspección determina una «separación de prescripciones»”¹¹.

Precisamente la naturaleza sustantiva de la prescripción constituye el núcleo fundamental de su argumentación, al ser dicha naturaleza lo que le lleva a poner de relieve el carácter único, inescindible e indivisible de la obligación tributaria, derivada de un unitario hecho imponible, lo que tenía que seguir manteniéndose con independencia de cuales hubieran sido los procedimientos tributarios que hubieran conducido a su determinación y exacción total o parcial¹². Y a partir de ello podía concluir que cualquier actuación administrativa tendente a la liquidación y recaudación, en todo o en parte, de una deuda tributaria, interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar dicha obligación. Lo que se vería confirmado, desde su punto de vista, por la referencia en el art. 66 a) de la originaria LGT a las actuaciones administrativas interruptivas de la prescripción conducentes a la comprobación y liquidación “del impuesto devengado por cada hecho imponible”¹³.

Por lo tanto, las cuestiones relativas a la naturaleza sustantiva o procedimental de la prescripción del derecho a liquidar –al menos, estos fueron los términos en que se planteó el debate en las sentencias mencionadas-, ocuparán un lugar de gran importancia para encontrar la solución al problema que aquí se suscita.

2.2. La prescripción del derecho a liquidar: concepto y naturaleza jurídica

Uno de los mayores debates que planteó la regulación originaria de la LGT sobre la prescripción fue el relativo al sentido en el que debía entenderse la denominada prescripción

⁸ FJ. 5º, párr. 1º de la Sentencia.

⁹ FJ. 3º, párr. 2º del voto particular

¹⁰ FJ. 5º, párr. 2º de la Sentencia.

¹¹ FJ. 3º, párr. 3º del voto particular.

¹² FJ. 4º, párr. 1º del voto particular.

¹³ FJ. 4º, párr. 4º del voto particular.

del derecho a liquidar, de modo paralelo a la forma de entender la denominada prescripción de la acción para exigir el pago.

Ya en los primeros estudios de la materia, confirmados por otros posteriores, se puso de relieve que la referencia a unos “derechos” o “acciones” que prescriben tenía claramente su antecedente en la fórmula empleada en el art. 1930 del Código Civil, pero resultaba totalmente inadecuada en el ámbito tributario. En este sentido, se señalaba que es “obvio que, por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un *derecho* a determinarla, sino una *potestad* para hacerlo (...)”¹⁴. De igual modo, la Administración no tiene “acción” para exigir en vía judicial el pago de las deudas liquidadas, puesto que “acción” es “el poder que compete a una persona para pedir la protección judicial de lo cree su derecho”. A lo que la LGT “realmente se refiere no es a esto, sino todo lo más al ejercicio de potestades administrativas”¹⁵. Por tanto, pese al tenor literal del art. 64 de la originaria LGT, en dicho precepto no se está haciendo referencia realmente a “derechos” o a “acciones”, sino a potestades administrativas¹⁶.

Esto traía consigo un problema adicional. Y es que según la doctrina clásica las potestades administrativas son imprescriptibles por naturaleza¹⁷. Por este motivo, o bien lo que prescribe en esos supuestos es otra cosa, o bien no se está en presencia de supuestos de prescripción, sino de caducidad. Aunque de entenderse como un supuesto de caducidad, reaparecería otro problema adicional: la caducidad se compatibiliza mal con la nítida previsión normativa de unos supuestos de interrupción, más propios de la prescripción¹⁸.

Ante este problemático panorama, creemos que la denominada prescripción del derecho a liquidar constituye realmente un supuesto de prescripción. Además, al igual que la denominada prescripción del derecho a exigir el pago, se trata de una prescripción que se refiere a la obligación tributaria. En concreto, en lo que aquí nos interesa, afecta a la obligación tributaria principal (pensemos, por ejemplo, en la obligación anual del IRPF o del IS, en la trimestral del IVA o del IGIC, o en la que surge por cada operación gravada por la modalidad de TPO del ITPAJD) y a determinadas obligaciones tributarias a cuenta (es el caso, por ejemplo, de la obligación trimestral relativa a las retenciones por rendimientos del trabajo).

No obstante, a diferencia de la prescripción del derecho a exigir el pago, la denominada prescripción del derecho a liquidar es una prescripción de la obligación tributaria por inactividad, tanto de la Administración como del sujeto pasivo, en el ámbito de la liquidación

¹⁴ SÁINZ DE BUIANDA, *Lecciones...*, p. 304.

¹⁵ SÁINZ DE BUIANDA, *Lecciones...*, pp. 303-304. “La Ley General Tributaria —concluía— incurre en el grave error de no captar la diferencia entre la prescripción del derecho subjetivo de crédito a la percepción del tributo y la caducidad del ejercicio de las potestades administrativas en materia tributaria, lo que acarrea importantes consecuencias prácticas (...)”.

¹⁶ Entre otros, VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pp. 19 y 25-26, 33-34; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 43-44; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso...*, 2005, p. 491. También recoge esta idea el *Informe para la Reforma...*, pp. 94-95.

¹⁷ SANTI ROMANO, *Fragmentos...*, pp. 343-344.

¹⁸ FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 43 y ss.

tributaria. Es decir, en el ámbito de las actividades dirigidas a la determinación de la existencia y cuantía de dicha obligación tributaria¹⁹.

En definitiva, en relación con una obligación tributaria principal o a cuenta, la inactividad del ente público y del sujeto pasivo puede ser de dos tipos: inactividad relativa a su liquidación, al tratarse de una obligación aún no autoliquidada o liquidada, o ya autoliquidada o liquidada, pero en ambos casos de forma distinta a lo que corresponde por la correcta aplicación de la norma al caso concreto de acuerdo a todas las circunstancias concurrentes; o inactividad relativa a su recaudación, al estarse en presencia de una obligación ya autoliquidada o liquidada, respecto a la que no se hubiera satisfecho íntegramente su importe en el plazo de pago en período voluntario²⁰. Y al ser la inactividad del ente público y del sujeto pasivo la que fundamentaría la prescripción en este ámbito, la existencia de estos dos grandes tipos de inactividad justificaría la duplicidad de supuestos de prescripción, pese a referirse ambos a la obligación tributaria²¹.

2.3. Aspectos procedimentales en la prescripción del derecho a liquidar

Sobre la base de esta concepción de la denominada prescripción del derecho a liquidar se comienza a poner de relieve un dato de cierta trascendencia: esta prescripción no se manifiesta únicamente en aspectos sustantivos, es decir, en aspectos de Derecho tributario material; puesto que la prescripción del derecho a liquidar tiene también su reflejo en aspectos procedimentales, esto es, de Derecho tributario formal. Se muestra así también en este ámbito la mutua interconexión, pese a su deslinde conceptual, entre unos y otros aspectos del Derecho tributario²².

Y es que, en efecto, en la propia definición de la denominada prescripción del derecho a liquidar existen ya ciertas manifestaciones de los aspectos aplicativos de los tributos, más allá, por tanto, de los estrictamente materiales. Porque de acuerdo a la concepción seguida, el objeto de la llamada prescripción del derecho a liquidar sería realmente -es cierto- la obligación tributaria. Desde esta perspectiva, estaría perfectamente justificada la ubicación sistemática de la regulación de la prescripción en el Capítulo del Título II de la LGT dedicado a la deuda tributaria. Pero esta prescripción de la obligación tribu-

¹⁹ Sobre la liquidación tributaria, desde esta perspectiva, SÁNCHEZ SERRANO, *La declaración...*, p. 264 (n. 89); CLAVIJO HERNÁNDEZ, "El acto...", p. 653; RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, pp. 52 y 60.

²⁰ Son, por tanto, la liquidación y la recaudación tributaria, las dos grandes fases en las que se divide la aplicación de los tributos, en lo relativo a las obligaciones tributarias principales y a cuenta. De ahí la incorrección técnica que supone estructurar dicha aplicación en torno a la gestión, la inspección y la recaudación tributarias, como hace la LGT, lo que responde más bien a criterios orgánicos. Así lo hemos puesto de relieve en otro lugar: SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, en *Comentario sistemático...*, p. 364.

²¹ En esencia, esta es la tesis de FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 78-80. También esta concepción es la que se desprende del *Informe para la reforma...*, pp. 94-95.

²² En este sentido, SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. 2º, pp. 156-157, firme defensor de la distinción entre el Derecho tributario material y el Derecho tributario formal, destacaba las "recíprocas influencias, de tipo jurídico" que existen "entre la obligación tributaria y los demás elementos que hacen posible el desenvolvimiento del fenómeno tributario", y concretaba las mismas en los "efectos en la obligación tributaria" que provocan las distintas manifestaciones de la función tributaria, puesto que "la obligación tributaria -conocida u oculta- es la que provoca la puesta en marcha de la función tributaria".

taria sería aquella derivada del silencio por parte de la Administración y del sujeto pasivo en el ámbito de la liquidación tributaria. Se hace necesario, por tanto, acudir a los propios aspectos aplicativos de los tributos para terminar de identificar esta figura, cuya contemplación desde el plano meramente sustantivo no permitiría captarla o explicarla de forma completa.

Además, las manifestaciones de la prescripción del derecho a liquidar en los aspectos aplicativos de los tributos vuelven a aparecer en diversas cuestiones decisivas de su régimen jurídico. Lo que tiene mucho que ver con el dato de que es precisamente en el ámbito de la aplicación de los tributos donde se insertan las actuaciones de la Administración tributaria y del sujeto pasivo en relación con la obligación tributaria objeto de la prescripción.

Así ocurre, en primer lugar, en relación con el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que viene a expresar, como es sabido, el momento a partir del cual se entiende que comienza el silencio de la relación jurídica determinante de la prescripción. Puesto que éste se produce al día siguiente de la finalización del plazo voluntario de declaración o autoliquidación [art. 66. 1 a)].

También se encuentran claras manifestaciones procedimentales de la prescripción, en segundo lugar, en la regulación de los supuestos de interrupción, que constituyen rupturas en aquel silencio en la relación jurídica determinante de la prescripción. Puesto que lo que se viene a hacer en gran medida en el art. 68. 1 de la LGT al recoger estos supuestos es prever actuaciones en el plano de las actividades aplicativas de los tributos, bien sean realizadas por la Administración tributaria, bien sean llevadas a cabo por el sujeto pasivo, situadas en el ámbito de la liquidación tributaria, que rompen aquel silencio.

Así ocurre, en lo que a nosotros aquí interesa, con las actuaciones administrativas dirigidas a la comprobación y liquidación del tributo [letra a)] y con los actos del obligado tributario que se dirigen a la liquidación o autoliquidación de la deuda [letra b)]. A ellos hay que añadir la interposición de recursos y reclamaciones de cualquier clase [letra c)], cuya conexión con las actividades dirigidas a la liquidación del tributo viene también por la reinterpretación que se ha llevado a cabo de este precepto y de su antecedente en la originaria LGT, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, en el sentido de que interrumpirán solamente este plazo de prescripción las reclamaciones o recursos frente a actos insertos en dicha liquidación²³.

Existen, además, determinadas cuestiones de la interrupción del plazo de prescripción que aparecen reguladas dentro del Título dedicado a la aplicación de los tributos. Ello es así pese a afectar claramente al instituto de la prescripción cuya regulación básica se encuentra inserta en las normas de la LGT dirigidas a regular el Derecho tributario material, al

²³ Así, la Sentencia del TS de 18 de junio de 2004, Fl. 3º (en *Normacef Fiscal*), entiende que "según sea el objeto concreto de las reclamaciones o recursos así será el alcance interruptivo de la prescripción, de modo que una reclamación contra la providencia de apremio, contra una providencia de embargo o contra cualquier otro acto recaudatorio, interrumpe la acción de cobro, y nada más, y por el contrario si la reclamación impugna la liquidación, interrumpe la prescripción sólo del derecho a liquidar". En la doctrina, JUAN LOZANO, *La interrupción...*, p. 27; MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, p. 166.

concebirse esta figura, ante todo, como un modo de extinción de la deuda tributaria. En concreto, nos referimos a aquellos supuestos en que queda enervado el efecto interruptivo del plazo de prescripción: bien por caducidad, bien por interrupción injustificada durante más de seis meses de las actuaciones inspectoras, bien por incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección (arts. 104. 5, párr. 2º y 150. 2 de la LGT). En definitiva, pese a referirse a la prescripción, concretamente a la interrupción de su plazo, son normas que se integran claramente dentro del régimen jurídico de los procedimientos tributarios²⁴.

El propio voto particular de las Sentencias de la Audiencia Nacional antes mencionadas no podía dejar de reconocer la “connotación procedimental” de la prescripción, más concretamente, de su interrupción. Aunque no extrajera de esa connotación procedimental de esta figura conclusión o consecuencia alguna en su argumentación. Ya que esa connotación procedimental de la prescripción, como veíamos, en opinión de la magistrada discrepante, “en ningún caso ha de desvirtuar el aspecto sustantivo de esta figura jurídica que conlleva, en fin, la extinción de la deuda tributaria”²⁵.

Por último, también los aspectos procedimentales de la prescripción van a aparecer si se examinan sus efectos jurídicos. Porque dejando a un lado sus eventuales efectos sustantivos sobre la obligación tributaria principal o a cuenta correspondiente, la prescripción del derecho a liquidar también produce efectos en el ámbito de la aplicación de los tributos. En definitiva, también en este ámbito, en el de los que tradicionalmente se han denominado procedimientos tributarios, y sobre todo en él, se manifiesta el régimen jurídico de la prescripción²⁶.

De este modo, la prescripción del derecho a liquidar produce efectos en las potestades liquidadora y recaudadora de la Administración tributaria y en los procedimientos a través de los cuales aquéllas se llevan a cabo, al no permitir su ejercicio en un supuesto concreto, en el de la obligación tributaria prescrita. En la potestad liquidadora la prescripción del derecho a liquidar produce efectos de modo directo, como pone de relieve el artículo 11. 2 c) del RGI al prever los límites que debe respetar el inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. En la potestad recaudadora produce también efectos la prescripción del derecho a liquidar, aunque sea de modo indirecto, puesto que presupone una deuda liquidada o autoliquidada, y prescrito el derecho a liquidar ya no podría liquidarse o autoliquidarse la deuda.

²⁴ En este sentido, en el *Informe sobre la reforma...*, p. 98, se planteaba “la conveniencia de que una norma de este tipo [se refería a la reguladora de la interrupción del plazo de prescripción] se refiera, expresamente, a los supuestos en que queda enervado el efecto interruptivo de la prescripción y que debe incorporarse al Título dedicado a la aplicación de los tributos. Así, por ejemplo –se añadía–, la no interrupción por paralización injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, actualmente regulada en el art. 29. 3 de la LDGC, es, desde esta perspectiva, una norma incluida en el régimen jurídico del procedimiento de inspección”.

²⁵ Fl. 3º, párr. 2º del voto particular de la Sentencia de la AN de 7 de febrero de 2002.

²⁶ En este sentido, ALONSO ARCE, *La prescripción...*, pp. 54-55, cuando refiriéndose a las controversias doctrinales acerca de la naturaleza material o procedimental de la prescripción, señalaba que “debemos concluir que esta discrepancia, y el resultado al que lleguemos, poco va a influir en definitiva en el régimen jurídico de la prescripción en la medida en que, con naturaleza formal o sustantiva, sus efectos se van a desarrollar siempre sobre los procedimientos tributarios, como única forma posible de aplicación de los tributos”.

Lo mismo ocurre con los derechos o facultades de los particulares interesados, que en algún caso suponen también obligaciones, de presentar declaraciones o autoliquidaciones, iniciales o complementarias, o con los de solicitar la rectificación de la declaración o autoliquidación. Todo ello en relación con una obligación cuyo derecho a liquidar ha prescrito. Puesto que tampoco el particular puede utilizar las posibilidades de actuación que le da el ordenamiento jurídico de modificar la declaración o autoliquidación presentada inicialmente —entendida ahora la expresión “modificar” en un sentido amplio—, o de presentar aquéllas de no haberlo realizado con anterioridad, cuando la obligación tributaria a la que se refirieran aquéllas hubiera prescrito. Así lo prevé expresamente el artículo 122. 1 de la LGT para las autoliquidaciones complementarias y las declaraciones complementarias o sustitutivas y el artículo 125. 2 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos para las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones²⁷.

2.4. El erróneo planteamiento sobre la naturaleza sustantiva o procedimental de la prescripción del derecho a liquidar

A partir de lo anterior, y porque la prescripción del derecho a liquidar tiene manifestaciones tanto en los aspectos sustantivos como procedimentales del Derecho tributario, debe rechazarse, desde nuestro punto de vista, cualquier caracterización sustantiva o procedimental de esta figura en términos excluyentes²⁸, como por el contrario se argumentaba en el voto particular de las sentencias de la Audiencia Nacional antes mencionadas. Esto constituye, en nuestra opinión, una manifestación más del reflejo que han tenido en nuestra jurisprudencia los esquemas civiles para explicar y resolver problemas de la prescripción en materia tributaria, lo que no siempre es adecuado.

Y es que, efectivamente, teniendo en cuenta las distintas manifestaciones de la prescripción en los aspectos procedimentales del Derecho tributario que hemos examinado, no puede sostenerse, como por el contrario se hacía en el voto particular de las Sentencias de la Audiencia

²⁷ Según este precepto del Proyecto, la solicitud de rectificación de una autoliquidación “sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente”.

²⁸ En esta misma línea, si bien en relación con la prescripción de las infracciones tributarias, se ha pronunciado de forma muy clara DE MIGUEL CANUTO, *La prescripción...*, p. 16-17: “En la prescripción como institución están imbricados el derecho material y el derecho formal. Por una parte, la prescripción significa el tiempo hábil para que la Administración actúe su potestad, esto es, la concrete en actos, y, en ese sentido, tiene una significación procedimental. No sería absurdo decir que la regla sobre prescripción es una regla procedimental en sentido amplio, o una “norma de acción”. Por otra parte, el incumplimiento por la Administración de esta regla temporal de prescripción alcanza una significación sustantiva: la extinción de la responsabilidad del infractor. En este sentido se ha dicho que la prescripción tiene “naturaleza sustantiva”. Esta copresencia del aspecto sustantivo y del procedimental trae consigo que la unilateral consideración de uno de los dos aspectos no permitiría captar la riqueza conceptual de esta institución”. También alude más adelante a la misma idea al referirse a la teoría que distingue la prescripción de la infracción y la prescripción de la acción para imponer sanciones, que la considera errónea: “La “prescripción de la infracción” significa que ya no puede ser sancionada la infracción. Pero ¿quién y cómo sanciona? Sanciona la Administración con sus actuaciones sancionadoras. Luego la extinción de la responsabilidad por el ilícito (“prescripción de la infracción”) se produce porque la Administración ya no puede, legalmente, practicar actuaciones sancionadoras (“acción para imponer sanciones”). En suma, el aspecto sustantivo y el procedimental se dan la mano, no pudiendo ser disociados y, por ello, no deben ser contrapuestos. Son dos aspectos que no pueden ser independizados el uno del otro”.

Nacional antes mencionadas, que dichos aspectos no puedan tener relevancia alguna en la configuración de la prescripción. En concreto, en lo que aquí interesa, en que puedan determinar una interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar, lo que podrá traer consigo, en consecuencia, una prescripción tributaria parcial en este ámbito. Porque si la parcialidad se produce en el ámbito de la aplicación de los tributos en general o en el de los procedimientos administrativos liquidatorios en particular (pensemos en las actuaciones administrativas sobre parte de la obligación tributaria, que son las que aquí nos interesan particularmente), dicha parcialidad habrá de extenderse también al propio ámbito de la prescripción. En definitiva, son las mismas previsiones normativas sobre su régimen jurídico las que reclaman aquellos aspectos procedimentales, que vienen a integrar también su contenido.

Por este motivo, no puede aceptarse la opinión sustentada en aquel voto particular de que con la interpretación que defiende la interrupción parcial del plazo de prescripción aspectos meramente adjetivos y procedimentales incidirían y, más aún, alterarían la regulación del Derecho material. Lo cual, a su juicio, traería consigo la vulneración del principio de integridad de las instituciones de derecho sustantivo, que no pueden ser transformadas por normas meramente procedimentales²⁹.

Y es que no puede sostenerse, ante todo, que la prescripción en materia tributaria sea, pura y simplemente, una institución de Derecho material, tal como justificamos con anterioridad. Por consiguiente, defender que al tener la actuación administrativa dirigida a la liquidación del tributo un alcance simplemente parcial, la extensión del efecto interruptivo sea también parcial no puede suponer nunca, frente a aquella opinión, que aspectos meramente adjetivos y procedimentales incidan y alteren la regulación del Derecho material vulnerándose así el principio de integridad de instituciones de derecho sustantivo. Por el contrario, ello significa simplemente ser consecuente con las normas reguladoras del régimen jurídico de la prescripción, en las que se dota de relevancia a determinadas cuestiones procedimentales.

En este caso, se trata de ser consecuente con las normas reguladoras de la interrupción del plazo de prescripción que hacen referencia, en lo que ahora interesa, a unas actuaciones administrativas dirigidas a la comprobación y a la liquidación del tributo [art. 68. 1 a) de la LGT]. Y ante la no referencia expresa en dicho precepto de las concretas actuaciones de la Administración interruptivas del plazo de prescripción, que son identificadas de forma muy genérica, y del específico alcance del efecto interruptivo producido con ellas, tal como justificaremos en su momento, se hace necesario, de modo natural y no forzado, acudir a las normas reguladoras de dichas actuaciones administrativas.

Esto habrá de servir, en primer lugar, para identificarlas, excluyendo aquellas otras que no se inserten dentro de la liquidación del tributo sino fuera de ella. Pero ello habrá de ser útil también, en segundo lugar, y éste es el aspecto que a nosotros interesa ahora, para descubrir el alcance concreto del efecto interruptivo. Y este efecto de la interrupción del plazo de prescripción podrá ser parcial o total en relación con una obligación tributaria y período desde el momento en el cual en la regulación de tales actuaciones administrativas con-

²⁹ Voto particular, FJ. 5º, párr. 6º, de la Sentencia de la AN de 7 de febrero de 2002.

tenida en la misma LGT, desarrollada por el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, se habilita a la Administración la posibilidad de realizarlas con uno u otro alcance.

Por este motivo, tampoco puede admitirse la crítica que hacía el voto particular a las sentencias de la Audiencia Nacional mencionadas de que de admitir la interrupción parcial de la prescripción del derecho a liquidar supondría convertir el instituto de la prescripción en una figura meramente procedimental en la medida en que se entendería que una mera separación de procedimientos determinaría una separación de prescripciones³⁰.

Lo único que se hace al admitirse la interrupción parcial del plazo de prescripción, por el contrario, es extraer las consecuencias jurídicas adecuadas a las propias previsiones normativas sobre la prescripción. Puesto que en ellas, de forma clara e indudable, se da relevancia a determinados aspectos procedimentales en el régimen jurídico de la prescripción. En este caso, las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción. “Una vez más –podríamos decir, haciéndonos eco de ciertas reflexiones sobre esta materia contenidas en el *Informe para la reforma de la LGT de 2001*-, la confusión en este terreno procede de la incidencia de los procedimientos administrativos en el régimen jurídico de la obligación”³¹.

En conclusión, desde el concepto y naturaleza jurídica de la prescripción del derecho a liquidar no existen obstáculos para admitir la parcialidad en su interrupción y, consiguientemente, en su consumación. Más bien, al contrario, existen razones fundadas para que esta posibilidad sea admitida. En definitiva, en estos casos se produce una especie de inactividad de la Administración tributaria y del sujeto pasivo en la liquidación de la obligación tributaria –esto es lo que justificaba, según vimos, esta modalidad de prescripción-, pero sólo en relación con parte de dicha obligación.

No obstante, si no queremos que nuestra argumentación se quede en un plano abstracto, y alejado de la realidad normativa concreta aplicable, esta admisibilidad de la interrupción parcial debe aún justificarse desde el análisis más concreto de la regulación positiva de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Esto lo haremos desde una doble perspectiva. En primer lugar, desde una perspectiva positiva, a partir de la interpretación del artículo 68. 1 a) de la LGT con la ayuda de los distintos criterios de interpretación admitidos en Derecho. Y en segundo lugar, desde una perspectiva negativa, saliendo al paso de los posibles obstáculos a la interrupción parcial, derivados de forma más o menos directa del propio Derecho positivo.

3. La regulación positiva de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar: el artículo 68. 1 a) de la LGT

3.1. La interpretación del artículo 68. 1 a) de la LGT

3.1.1. La interpretación literal y de los antecedentes normativos

³⁰ Voto particular, FJ. 3º, párr. 3º, de la Sentencia de la AN de 7 de febrero de 2002.

³¹ Cfr. *Informe para la reforma...*, p. 94. Estas palabras se decían en relación con la polémica doctrinal surgida acerca del modo de entenderse la denominada prescripción del derecho a liquidar.

De acuerdo a lo previsto en el nuevo art. 68. 1 a) de la LGT, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe “Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación *de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria*”³². Se modifica así la literalidad del art. 66. 1 a) de la originaria LGT de 1963, conforme al cual interrumpía aquel plazo de prescripción “Cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación *del impuesto devengado por cada hecho imponible*”.

Y el punto de partida de la averiguación del sentido de este precepto ha de ser su tenor literal, que en este caso debe examinarse conjuntamente con sus antecedentes normativos.

Según algunos autores cercanos a la elaboración de la nueva LGT, del tenor literal de este artículo, sobre todo en comparación con el precepto anterior en esta misma materia, podría deducirse que con él “se aclara que las actuaciones de la Administración que afectan a una parte de la deuda tributaria interrumpen la prescripción en relación con todos los elementos de la obligación”³³. “En lugar de mencionar el “tributo devengado por cada hecho imponible” –se afirma también– se hace referencia a “todos o parte de los elementos de la obligación tributaria”, ya que, de acuerdo con la reciente jurisprudencia, la liquidación provisional por la Administración de una parte del hecho imponible rompe la prescripción de la totalidad del mismo, lo que permite la posterior liquidación de las nuevas bases imponibles descubiertas (...)”³⁴.

En concreto, con la redacción dada a este precepto se habría seguido el criterio sostenido por la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1999, mencionada al principio, que entendió que una comprobación de las operaciones de actualización de balances constituye “una comprobación parcial y previa de parte del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades (...) con pleno efecto interruptivo de la prescripción”. Y se habría salido al paso de la distinta posición mantenida por la Audiencia Nacional en las sentencias a que hicimos referencia con anterioridad y sobre las que volveremos después³⁵.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, lo único que dice aquel artículo de la nueva LGT es que actuación interruptiva del plazo de prescripción del derecho a liquidar lo es “Cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación (...)”, tanto de “todos (...) los elementos de la obliga-

³² Este es el mismo contenido de los arts. 69. 1 a) de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia, 67. 1 a) de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa y 67. 1 a) de la Norma Foral General Tributaria de Álava.

³³ MESTRE GARCÍA, *La Ley General Tributaria...*, p. 112.

³⁴ CERVANTES SÁNCHEZ RODRIGO y otros, *Guía...*, p. 160. En el mismo sentido, MELLADO BENAVENTE, “La comprobación limitada...”, p. 13; PALACIO RUIZ DE AZAGRA, en *Ley General Tributaria...*, p. 306; GARCÍA BERRO, “La Inspección...”, p. 55. Similares ideas se recogen en la Memoria que acompañó al Proyecto de Ley, tal como revelan MANTERO SÁENZ y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ (coords.), *Ley General Tributaria...*, p. 369.

³⁵ Así lo indica MESTRE GARCÍA, *La Ley General Tributaria...*, p. 112.

ción tributaria”, como de “parte” de ellos. Es decir, que interrumpen este plazo de prescripción tanto las actuaciones de alcance general o total, como aquellas otras que tienen un simple alcance parcial. Pero lo que en ningún momento se dice es que el efecto interruptivo del plazo de prescripción producido por esas actuaciones parciales, o esas actuaciones totales, tengan este o aquel otro alcance.

Tampoco puede llegarse a entender, desde nuestro punto de vista, que con este precepto se habría previsto que las actuaciones parciales, al igual que las actuaciones totales (las actuaciones dirigidas a la comprobación o liquidación de “todos o parte de los elementos de la obligación tributaria”) siempre interrumpirían el plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la deuda tributaria al recogerse en él unas actuaciones interruptivas del “plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley”, esto es, del “derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”, que, debido a su configuración en el artículo 66 de la LGT, habría de considerarse en todo caso de forma unitaria sin posibilidad de parcelación alguna³⁶. Puesto que la mención que se hace en ese precepto a la “deuda tributaria”, al igual que ocurre en otros artículos de la LGT donde se hace referencia a la misma, no ha de entenderse como referida siempre y en todo caso a la deuda tributaria en su integridad. Por el contrario, dichas regulaciones serán de aplicación a la deuda tributaria según aparezca en cada caso, que no lo hace necesariamente y en todos los supuestos de modo íntegro y completo. Lo que debe entenderse no sólo en relación con la deuda tributaria en sentido amplio del artículo 58 de la LGT, en la que se integran obligaciones distintas (cuota, intereses de demora, recargos), sino también incluso dentro de una de ellas (la obligación tributaria principal, por ejemplo, concretada en la cuota tributaria).

De admitir esa identificación absoluta entre la “deuda tributaria” y “toda” la deuda tributaria, en los diferentes preceptos que se hace referencia a la misma, dentro de los cuales se incluye el artículo 66 de la LGT, llegaríamos a conclusiones absurdas como serían, por ejemplo:

- primera: la regulación de la extinción de la deuda tributaria sólo se aplicaría a los casos de deuda tributaria completa, cuando dicha deuda puede estar compuesta en cada caso por una única obligación (cuota), por varias obligaciones (cuota e intereses) o incluso por sólo una parte de una de dichas obligaciones (pensemos en la determinada en una liquidación parcial), en cuyo caso su eventual extinción tendrá uno u otro alcance como confirma expresamente el art. 59. 2 de la LGT al admitir una extinción parcial de la deuda tributaria;
- segunda: sólo cabría admitir la práctica de liquidaciones referidas a toda la deuda tributaria, puesto que el acto de liquidación se define en el art. 101 de la LGT como “el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tribu-

³⁶ A esta idea parece referirse JUAN LOZANO, “Las actuaciones...”, p. 77, cuando ponía de relieve la falta de respaldo normativo expreso a la posibilidad de interrupción parcial del plazo de prescripción, ya que el instituto de la prescripción estaba formulado en los arts. 64 a 67 de la originaria LGT por referencia íntegra al plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

taria (...)", cuando como es conocido se practican en muchos casos varias liquidaciones sobre una misma deuda tributaria (por ejemplo, sobre el mismo concepto tributario y período), al irse determinando porciones de la misma a partir de la comprobación sucesiva de sus distintos elementos (por ejemplo, una primera liquidación provisional tras una verificación de datos y otra liquidación definitiva ulterior derivada de un procedimiento de inspección).

De ahí que, en conclusión, deba admitirse perfectamente, si las circunstancias concurrentes así lo justifican, una prescripción del "derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" que se individualizara en torno a parte de la deuda tributaria y no sólo y en todo caso en torno a toda la deuda tributaria. Y uno de los supuestos en que podría aparecer parcelado ese plazo de prescripción del derecho a liquidar sería cuando se produjera una interrupción parcial de dicho plazo por una actuación administrativa sobre parte de los elementos de la obligación tributaria. A partir del momento de la interrupción parcial, como veremos después, la prescripción del derecho a liquidar iniciada al principio en torno a toda la deuda tributaria, se fragmentaría: en relación con una parte de la deuda, se habría visto interrumpida, lo que no habría ocurrido en relación con la otra.

Por tanto, el art. 68.1 a) de la LGT se limita a precisar qué actuaciones administrativas interrumpen el plazo de prescripción (las de alcance general y las de alcance parcial). Pero nada dice sobre cuál es el alcance del efecto interruptivo sobre el plazo de prescripción producido por dichas actuaciones, sean de alcance general, o sean de alcance parcial.

Además, no es que la LGT actual no introduzca ninguna novedad en relación con esta actuación interruptiva del plazo de prescripción, al menos desde la literalidad del precepto. Porque lo que sí se recoge expresamente de forma novedosa es que también las actuaciones dirigidas a la comprobación o liquidación de "parte de los elementos de la obligación tributaria" interrumpen el plazo de prescripción³⁷. Lo que no es tan irrelevante desde la óptica de las opiniones, tanto doctrinales como jurisprudenciales, que fueron contrarias al efecto interruptivo de las liquidaciones provisionales³⁸. Incluso en la tramitación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente se propuso que las liquidaciones provisionales de oficio no interrumpieran el plazo de prescripción del derecho a liquidar, si bien la enmienda en tal sentido no fue finalmente aceptada³⁹.

³⁷ PATÓN GARCÍA, "Ideas sobre los efectos...", pp. 150-153, va incluso más lejos al entender que "no cabe duda de que el texto del propuesto artículo 68.1 a) LGT [su trabajo hacia referencia al Proyecto de LGT] conecta los efectos de la interrupción de la prescripción a "parte de los elementos de la obligación tributaria", posibilitando una interrupción como la señalada (...)" . Se refería concretamente a la "posibilidad de fraccionamiento del efecto interruptivo de la prescripción" que se había planteado con anterioridad.

³⁸ Este efecto se negó, por ejemplo, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 1975 (R/ 1975, 60), que trajo consigo un importante debate doctrinal. De acuerdo con esta doctrina, por ejemplo, MANTERO SÁENZ, "La prescripción...", en *HPE*, p. 168. Sin embargo, a favor del efecto interruptivo del plazo de prescripción por las liquidaciones provisionales, entre otros, ESCRIBANO LÓPEZ, "Procedimiento...", p. 196; PÉREZ ROYO, "Sobre la prescripción...", p. 206; MARTÍN DELGADO, "Comentario general...", p. 622; VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 70; FALCÓN Y TELLÁ, *La prescripción...*, p. 135; MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, p. 151.

³⁹ Se trataba de la Enmienda nº 1 del Grupo Parlamentario Mixto en el Congreso, que proponía añadir un número 2 al art. 24: "Las liquidaciones provisionales de oficio no interrumpirán el plazo de prescripción". Así lo recogen DEL PASO BENGÓA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, p. 246.

Por estos motivos, creemos que tanto la vieja como la nueva redacción del precepto no ha previsto expresamente el alcance de los efectos interruptivos –lo que sí se hacía en una enmienda que finalmente no fue aceptada en la tramitación de la Ley 25/1995, de reforma de la LGT⁴⁰–, sino que se ha limitado a regular cuáles son las actuaciones que interrumpen el plazo de prescripción. Téngase en cuenta que las Sentencias de la Audiencia Nacional a que hemos aludido, tal como veremos después, sostuvieron incluso el efecto interruptivo parcial, según el ámbito de hecho imponible afectado por la desagregación realizada en las actuaciones inspectoras, bajo una redacción en la que se aludía al “impuesto devengado por cada hecho imponible”⁴¹.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que aquella Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1999 por cuyo criterio habría optado la redacción dada al nuevo precepto legal, según la opinión de personas cercanas a la elaboración de la nueva LGT, si bien admite el efecto interruptivo total, ello lo hace sólo de modo implícito. No afronta ni argumenta de modo directo ese efecto interruptivo total. Esto es explicable quizá en un contexto en el que el recurrente únicamente defendía que aquella actuación, al ser una comprobación de las operaciones de actualización de balances, no interrumpía de ningún modo el plazo de prescripción. Y esto es precisamente lo que se rechaza en la sentencia, que no niega de modo expreso en ningún momento que dicha actuación, en el caso de tener eficacia interruptiva, la tuviera sólo con un alcance parcial. Aunque sea cierto que la admisión del efecto interruptivo total se desprende de las circunstancias concurrentes en el supuesto enjuiciado. Porque tras aquella actuación inspectora inicial sobre la actualización de balances cuya virtualidad interruptiva se cuestionaba, se llevó a cabo la comprobación del mismo impuesto y ejercicio en relación con otros aspectos no comprobados. Actuación sobre otros aspectos del impuesto, que de no haberle afectado aquella interrupción, no hubiera sido posible al haber transcurrido ya el plazo de prescripción contado desde el momento de inicio de su cómputo.

En consecuencia, en nuestra opinión, ante este silencio normativo acerca de cuál sea el alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción del derecho a liquidar en el art. 68. 1 a) de la LGT, su determinación o clarificación habrá de buscarse en otros criterios interpretativos distintos al literal y el de los antecedentes. En concreto, ello encontrará respuesta fundamentalmente, como vamos a ver a continuación, en el criterio de interpretación sistemática, lo que quedará confirmado con el criterio de interpretación teleológica

⁴⁰ Puesto que en la tramitación de esta Ley, concretamente en lo relativo a su art. 121, se propuso una enmienda, que no fue aceptada, según la cual las liquidaciones provisionales de oficio no interrumpían “el plazo de prescripción respecto de los datos no comprobados”. Así lo ponen de relieve PONT MESTRES y PONT CLEMENTE, *Análisis...*, p. 187. En este caso sí se contenía una respuesta expresa al alcance del efecto interruptivo. Concretamente, el producido por las liquidaciones provisionales de oficio, que tenían únicamente un alcance parcial, al no afectar al plazo de prescripción respecto de los datos no comprobados”

⁴¹ El tenor literal del precepto, sin embargo, constituía uno de los argumentos empleados en el voto particular de estas sentencias para confirmar que cualquier actuación administrativa tendente a la liquidación, en todo o en parte, de una deuda tributaria interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar dicha obligación, con independencia de que alcance a todo o parte del hecho imponible que la origina (voto particular, FJ. 4º, párr. 1º de la Sentencia de la AN de 7 de febrero de 2002). También es decisivo ese tenor literal del art. 66 de la LGT de 1963 para defender esta misma interpretación en DEL PASO BENGIOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, pp. 247-248, y WERT ORTEGA, “La notificación...”, pp. 70-71.

conforme a la Constitución, acudiendo a los principios constitucionales en los que la prescripción tributaria encuentra su fundamento.

3.1.2. La interpretación sistemática

a. Interrupción del plazo de prescripción y alcance de las actuaciones administrativas: el artículo 148. 1 y 2 de la LGT

La necesaria interpretación del art. 68. 1 a) de la LGT de acuerdo a criterios interpretativos distintos al literal y al de los antecedentes normativos, a efectos de resolver la cuestión que aquí nos estamos planteando, hace que acudamos, en primer lugar, a la interpretación sistemática. Y es que, en efecto, este precepto que regula los supuestos de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas dirigidas a la comprobación y liquidación del tributo no se encuentra aislado en el ordenamiento. Por el contrario, aparece situado e inserto en un contexto normativo más amplio. Y puesto que en él se está haciendo referencia a actuaciones administrativas dirigidas en última instancia a la liquidación del tributo, ha de acudirse, como es lógico, a la propia regulación de esas actuaciones administrativas. Es decir, en esencia, a la regulación de los procedimientos dirigidos a la comprobación y liquidación del tributo. Por lo que se refiere a la LGT, y centrándonos en los tributos autoliquidados, a la regulación de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada y de inspección.

Este recurso a la regulación positiva de las actuaciones administrativas dirigidas a la liquidación del tributo se ha realizado hasta ahora de manera natural tanto por la doctrina como por la jurisprudencia para identificar cuáles serían las actuaciones administrativas que interrumpen el plazo de prescripción del derecho a liquidar⁴². Esto es necesario desde el momento en el cual en el art. 68. 1 a), tal como ocurría con el precedente art. 66 a) de la LGT de 1963, se hace referencia a una serie de actividades administrativas que aparecen identificadas con diversas y variadas denominaciones dotadas de cierto carácter genérico, que en algún caso son reiterativas, con el propósito básico de recoger una lista amplia y abierta⁴³: “cualquier acción de la Administración tributaria (cualquier “acción administrativa”, en la LGT de 1963), realizada con conocimiento formal del obligado tributario (“sujeto pasivo” en aquélla) conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación [con algún cambio de orden frente a la originaria LGT, corregida la errónea referencia a la “regulación” y trasladada la recaudación al 68. 1 b)] de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria” (“del impuesto devengado por cada hecho imponible”, en la originaria LGT).

Pues bien, de igual forma que para averiguar qué actuaciones interrumpen el plazo de prescripción hay que acudir a la regulación positiva en la que dichas actuaciones se identifican, si lo que se quiere es encontrar cuál es el alcance del efecto interruptivo, ante el silen-

⁴² De forma especialmente clara, MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, pp. 150-155. También puede mencionarse el análisis que se hace de estos supuestos de interrupción por VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pp. 66-71; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 127-128 y 132-133; JUAN LOZANO, *La interrupción...*, pp. 18 y ss; FERNÁNDEZ JUNQUERA, *La prescripción...*, pp. 55-56.

⁴³ FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, p. 132.

cio de la norma específica reguladora del mismo en el art. 68. 1 a), habrá que acudir a las normas que regulan el alcance de dichas actuaciones.

Entre ellas, merece especial atención el art. 148. 1 y 2 de la LGT, al habernos centrado fundamentalmente con los ejemplos iniciales en el procedimiento de inspección. Y es que en este precepto se recoge por vez primera en nuestro ordenamiento en una norma de rango legal el alcance parcial o general de las actuaciones del procedimiento de inspección. Así, dispone su apartado 1º, que “Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial”. Para después prever en su apartado 2º cuando se estará en un caso y otro: “Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial –se afirma- cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso –se concluye-, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado”⁴⁴.

Desde nuestro punto de vista, el complemento interpretativo que aporta este precepto al art. 68. 1 a) de la LGT determina una doble conclusión clara:

- si se está en presencia de una actuación del procedimiento de inspección de carácter general en relación con una “obligación tributaria y período”, cumplidos los restantes requisitos generales que se exigen para la interrupción del plazo de prescripción (conocimiento formal del obligado tributario, por ejemplo), se producirá una interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar toda aquella obligación tributaria y período;
- si se trata, por el contrario, de una actuación del procedimiento de inspección de carácter parcial al no afectar “a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación”, de cumplirse aquellos mismos requisitos generales antes indicados, concurrirá efectivamente una interrupción del plazo de prescripción, pero ésta tendrá un alcance parcial: sólo afectará al plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria derivada de la parte de elementos de la obligación tributaria afectados; esto determinará, por este motivo y a partir del momento de aquella interrupción, una parcelación de prescripciones del derecho a liquidar relativas ambas a la misma obligación tributaria, puesto que una se habrá visto interrumpida, por lo que se reiniciará el cómputo por otros cuatro años, mientras que la otra no, siguiendo su cómputo por donde se encontrara sin haberse visto afectada por la interrupción.

⁴⁴ El art. 178. 3 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos desarrolla este precepto legal: “Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos: a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación. b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable. c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria”.

Este es precisamente el criterio que sigue la Audiencia Nacional en las sentencias mencionadas con anterioridad. Porque en su opinión en los casos de desagregación del hecho imponible, como ocurre en los supuestos de doble acta de Inspección por conformidad parcial enjuiciados en ellas, la interrupción por acción administrativa sólo se produciría en relación a la parte disgregada del hecho imponible en la que incide la actuación administrativa tendente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto⁴⁵.

También es del mismo parecer el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de marzo de 2003, en un supuesto similar de dos actas de Inspección motivadas por la conformidad parcial a la propuesta de regularización inspectora. “Por lo que se refiere a la planteada interrupción del plazo de prescripción de la deuda, contenida en el Acta de disconformidad, como consecuencia de la simultánea firma de un Acta de conformidad para otra parte de la deuda tributaria inspeccionada del mismo ejercicio –afirma el Tribunal Supremo–, carece de base jurídica, porque la regularización –contra lo que parece sostener el representante de la Administración General del Estado– no es un todo indivisible, de manera que aceptada una parte quede afectada la que no es objeto del acuerdo entre acreedor y deudor (que es lo que la conformidad supone) a efectos de interrumpir la prescripción de la parte de la deuda discutida; antes al contrario, pone de manifiesto que el deudor tributario aceptó sólo lo que suscribió de conformidad y rechazó lo demás, que debe seguir el curso procedimental propio con todas sus consecuencias y entre ellas, la de que, al haber transcurrido más de seis meses desde la injustificada paralización de las actuaciones inspectoras que afectaban a la parte de deuda cuestionada, dichas actuaciones son consideradas inexistentes a efectos interruptivos del plazo de prescripción de esa parte de deuda” (FJ. 4º).

En consecuencia, la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo vienen a reconocer en estas sentencias: primero, que las actuaciones derivadas del acta de conformidad no interrumpen el plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria derivada del acta de disconformidad, pese a referirse ambas actas al mismo impuesto y ejercicio; y, segundo, que la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida en la tramitación del acta de disconformidad traerá consigo en relación con la deuda tributaria afectada por ésta la consideración de las actuaciones administrativas como inexistentes a efectos de la interrupción del plazo de prescripción.

De lo anterior se desprende que en este supuesto de parcelación del procedimiento de inspección a partir de las propuestas de liquidación contenidas en las actas existe un argumento más para defender que las actuaciones derivadas de una de las actas inspectoras que culminan en la práctica de una primera liquidación, de carácter provisional, no produzca efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho a liquidar la parte de obligación tributaria restante, en torno a la cual gira el otro acta de la Inspección. Porque de admitirse la interrupción total del plazo de prescripción por dichas actuaciones, quedaría sin eficacia jurídica alguna en estos supuestos la regulación acerca del enervamiento de los efectos interruptivos como consecuencia de la interrupción injustificada de las

⁴⁵ FJ. 5º, párr. 8º de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2002.

actuaciones durante más de seis meses o del incumplimiento del plazo máximo del procedimiento de inspección. Lo que en ningún momento se prevé en el art. 150. 2 de la LGT.

Por otra parte, la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por las actuaciones administrativas parciales, bien desde su inicio, bien desde la fase de propuesta de liquidación, constituye una conclusión lógica que se deriva de la debida relación que ha de existir entre la interrupción del plazo de prescripción y el contenido, objeto, finalidad o alcance de la propia actuación interruptiva. Sería, por tanto, una manifestación más de la idea general defendida desde hace tiempo por la doctrina y jurisprudencia de que la eficacia interruptiva del plazo de prescripción depende del contenido o finalidad de la actuación interruptiva⁴⁶.

Puesto que afirmar que también el alcance de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar se conecta y depende del propio alcance de la actuación interruptiva, a todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, no supone otra cosa que dar un paso más en la extracción de consecuencias de régimen jurídico de la idea general anterior. De este modo, centrándonos en lo que aquí más nos interesa, no sólo servirá el contenido o finalidad en torno a la liquidación del tributo para determinar que estamos en presencia de una actuación administrativa interruptiva del plazo de prescripción del derecho a liquidar y no, por ejemplo, del de la prescripción del derecho a recaudar. Sino que también aquel mismo contenido o finalidad, concretamente en cuanto al específico alcance de la actuación dentro del mismo concepto tributario y período, servirá para determinar cuál es el alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción del derecho a liquidar⁴⁷.

b. Interrupción del plazo de prescripción y efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales: el artículo 148. 3 de la LGT

La interpretación sistemática del art. 68. 1 a) de la LGT, en orden a clarificar el alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción producido por actuaciones administrativas dirigidas a la liquidación del tributo no debe detenerse, sin embargo, con su conexión con los preceptos reguladores del alcance de dichas actuaciones administrativas. Por el contrario, esta interpretación sistemática nos ha de llevar también a las normas que regulan los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales.

⁴⁶ Con unos u otros matices, ESCRIBANO LÓPEZ, "Procedimiento...", pp. 191 y ss; PÉREZ ROYO, "Sobre la prescripción...", p. 207; MANTERO SÁENZ, "La prescripción...", *HPE*, pp. 167-168; VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 66; FALCÓN Y TELLÁ, *La prescripción...*, pp. 165-166; JUAN LOZANO, *La interrupción...*, pp. 23 y ss; GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad...*, pp. 219-220; FERNÁNDEZ JÚNQUERA, *La prescripción...*, pp. 49-50. En el propio *Informe para la reforma...*, p. 98, se aludía a la conveniencia de que se recogiera en la LGT "el principio jurisprudencial de independencia de procedimientos, a fin de clarificar el alcance del efecto interruptivo de las actuaciones administrativas sobre los distintos plazos de prescripción". En la jurisprudencia pueden mencionarse las Sentencias de la AN de 10 de junio de 1999 y de 8 de febrero de 2001 y la Sentencia del TS de 18 de junio de 2004, antes mencionada (todas se encuentran en *Normacef Fiscal*).

⁴⁷ En este sentido, FALCÓN Y TELLÁ, "La prescripción en el proyecto...", pp. 5-6, si bien desde la óptica de lo que debería haber previsto expresamente la nueva LGT, cuando señalaba que entendía "que hubiera sido conveniente ir más lejos y limitar la eficacia interruptiva de la prescripción en función del contenido de la actuación administrativa de que se trate, especialmente en el ámbito de la gestión e inspección, pues no tiene sentido que un procedimiento de verificación de determinado dato o una comprobación limitada permita reiniciar el cómputo del plazo respecto del derecho a liquidar cualquier otro elemento de la deuda no afectado por dicha verificación o comprobación".

¿Cuál es el motivo –podríamos preguntarnos- de llevar a cabo una interpretación conjunta de estos dos grupos de disposiciones? Pues bien, la respuesta es sencilla. Y es que tanto la prescripción como los efectos preclusivos de las liquidaciones tributarias constituyen sendas manifestaciones de un mismo principio en el ámbito de las actividades aplicativas de los tributos: el principio de seguridad jurídica. En definitiva, con ambas se pretende tener lo antes posible una certidumbre acerca de la existencia y cuantía de la obligación tributaria de que se trate. Lo que se logra con una situación lo más temprana posible de inmodificabilidad de la deuda tributaria fijada, bien por el propio obligado tributario a través de su autoliquidación, bien por la Administración por medio del acto de liquidación correspondiente. Este es el efecto común que se produce, en el ámbito de la aplicación de los tributos, con la preclusividad o “carácter definitivo” de una liquidación y con la prescripción⁴⁸.

Por este motivo, nuestra atención debe dirigirse al art. 148. 3 de la LGT, al habernos centrado aquí fundamentalmente en el procedimiento de inspección. En este precepto, tras haberse indicado en los apartados 1 y 2 antes mencionados la posibilidad de que las actuaciones del procedimiento de inspección tengan carácter parcial o general y tras señalar cuándo debe entenderse que se está en un caso u otro, se dispone: “Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias”.

Se viene así a recoger también por vez primera en nuestro ordenamiento de forma expresa en una norma de rango legal los efectos preclusivos de ciertas liquidaciones provisionales, aquellas con las que hubieran terminado las actuaciones del procedimiento de inspección. Porque en estos supuestos el objeto de dichas actuaciones “no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad”, dejando a un lado ahora la salvedad que se contiene después.

Además, concretamente, se definen unos efectos preclusivos parciales, en cuanto afectan únicamente al objeto de las actuaciones sobre el que ha recaído la regularización inspectora, que al tener carácter de liquidación provisional, de no concurrir los supuestos regulados en el art. 101. 4 a) de la LGT al que se remite, vendrá derivada de una actuación de carácter parcial: el objeto sobre el que recayó la actuación inspectora de carácter parcial será inmodificable, aunque no lo sea el no comprobado a través de dicha actuación, pese

⁴⁸ Así, GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica...*, p. 231, ha señalado que al logro de la finalidad de que “las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas” “en el ámbito tributario sirven tanto el acto de liquidación como el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de una y otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso, o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del *derecho a liquidar*, en el otro”. También conecta estas dos figuras en cuanto manifestaciones del principio de seguridad jurídica FALCÓN Y TELLÁ, *La prescripción...*, pp. 84-85.

a referirse al mismo concepto tributario y período, que es precisamente lo que justifica el carácter provisional de la liquidación resultante⁴⁹.

Así lo ponen de relieve de forma clara los apartados 6 y 7 del art. 190 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos, que vienen a explicitar algo más el sentido del art. 148. 3 de la LGT: “Los elementos de la obligación tributaria comprobados o investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional –dispone el apartado 6 de dicho precepto- no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias”. “Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación –prevé el apartado 7 del mismo artículo- podrán regularizarse en un procedimiento de comprobación posterior”.

Pues bien, una elemental exigencia de coherencia en la regulación del ordenamiento jurídico y en su interpretación por parte de los distintos operadores jurídicos determina que esa misma parcelación, prevista para los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de un procedimiento de inspección, se haga extensible también al efecto de la interrupción del plazo de prescripción producido por las mismas actuaciones administrativas que conducen a dichas liquidaciones provisionales, ante la falta de una regulación expresa de la materia al respecto en el art. 68. 1 a) de la LGT. Y es que tanto la prescripción como los efectos preclusivos de las liquidaciones tributarias, hemos de reiterar nuevamente, constituyen sendas manifestaciones de un mismo principio en el ámbito de las actividades aplicativas de los tributos: el principio de seguridad jurídica⁵⁰.

3.1.3. Interpretación teleológica conforme a la Constitución: el fundamento de la prescripción en la seguridad jurídica, capacidad económica y eficacia administrativa

Pero es que, además, a ese mismo resultado interpretativo conduciría una interpretación del art. 68. 1 a) de la LGT conforme a los principios constitucionales que constituyen el fundamento de la prescripción en materia tributaria: el principio de seguridad jurídica⁵¹, el principio de capacidad económica⁵² y el principio de eficacia administrativa⁵³.

En cualquier caso, debe ponerse de relieve ante todo que esta interpretación teleológica conforme a la Constitución no supone un abuso o exceso de este criterio de interpreta-

⁴⁹ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Las liquidaciones provisionales...”, pp. 27-28.

⁵⁰ En esta misma línea, PATÓN GARCÍA, “Ideas sobre los efectos...”, pp. 150-153, aludía, aunque en el ámbito de la comprobación limitada, a la necesidad de que corrieran “en paralelo la eficacia de la cosa comprobada y la prescripción. Así –añadía-, se situarían en sintonía ambas instituciones extendiendo los efectos de la interrupción de la prescripción en razón de los aspectos comprobados materialmente, no en razón del impuesto en concreto al que afecte, a la vez que precluiría la situación posterior a lo ya comprobado en gestión tributaria”.

⁵¹ Entre otros, VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pp. 11-14; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 67-69.

⁵² SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, *Notas...*, p. 76; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 69-70.

⁵³ GÓMEZ PUENTE, “¿Caducan...”, p. 3; AGUADO I CUDOLÁ, *Prescripción...*, p. 19; CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción...*, pp. 73-74.

ción. No pueden desconocerse los abusos en que se ha incurrido en muchas ocasiones por la doctrina y jurisprudencia, a veces incluso por el propio Tribunal Constitucional, a la hora de recurrir a la interpretación conforme. Porque con ella se ha llegado a veces a una auténtica reconstrucción de los preceptos, haciendo decir en ellos lo que en ellos no se dice, bajo el pretexto de interpretarlos conforme a la Norma Suprema de nuestro ordenamiento. De ahí las precauciones con que ha de actuarse al recurrir a la interpretación conforme⁵⁴.

En este caso, sin embargo, el recurso a la interpretación conforme se situará en su uso legítimo al servir para confirmar, y no para innovar, el resultado interpretativo al que hemos llegado bajo los criterios interpretativos ordinarios, fundamentalmente el sistemático, según acabamos de ver. Mediante la interpretación conforme que vamos a emplear, por tanto, no se reconstruye el art. 68. 1 a) de la LGT, diciendo de él algo que contraría su tenor literal, que, como hemos justificado ya, guarda silencio sobre el alcance del efecto interruptivo.

Pues bien, la existencia de supuestos de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar es algo incontestable a la vista del Derecho positivo español vigente. Además, es precisamente la existencia de supuestos de interrupción una de las notas que suelen señalarse como distintiva de la prescripción frente a la caducidad. Y como consecuencia de estos supuestos de interrupción, el plazo de prescripción puede durar indefinidamente, al reiniciarse de nuevo su cómputo desde cero, existiendo así un muy amplio plazo para liquidar⁵⁵. De ahí que se haya podido decir con acierto que como consecuencia de los supuestos de interrupción el plazo de prescripción legal nada tiene que ver con el real⁵⁶.

Esto, sin embargo, está claramente en contra de los principios que informan y fundamentan la prescripción en materia tributaria: el principio de seguridad jurídica, el de capacidad económica y el de eficacia administrativa. Por estos motivos, la interpretación que se haga de los preceptos reguladores de los supuestos de interrupción del plazo de prescripción ha de ser en la medida de lo posible respetuosa de aquellos principios constitucionales⁵⁷.

⁵⁴ En este sentido, existen votos particulares en algunas sentencias del Tribunal Constitucional que destacan los abusos o excesos en que ha concurrido en ocasiones el propio Tribunal Constitucional en la utilización de la interpretación conforme. Así, se ha podido decir en algún caso que no puede compartir “la desmedida amplitud con la que se utiliza en la Sentencia el mecanismo de la interpretación conforme, que en este caso no considero tal, sino, pura y simplemente, una total reconstrucción del precepto, en términos que me parecen incompatibles con su texto” (Voto particular del Magistrado don Vicente Conde Martín de Hijas, apartado 3º, a la Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2003, de 17 de noviembre). “Creo –se dice en otro– que la interpretación conforme a la Constitución de las leyes no puede convertirse en la panacea universal de nuestro control de constitucionalidad. Su eficacia como remedio de patologías legislativas no puede traspasar los límites de las competencias de los jueces ni la esfera de libre determinación del legislador (...) la libertad de efectuar una interpretación conforme de la Ley –se añade más adelante– no es libertad de efectuar una creación de la Ley conforme a la Constitución; no se debe corregir ni rectificar la obra del legislador mediante una interpretación conforme (...)” (Voto particular del Magistrado don Jorge Rodríguez Zapata, apartado 4º, a la Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2003, de 17 de noviembre). Sobre estas cuestiones, HERRERA MOLINA, “STC 202/2003, de 17 de noviembre...”, pp. 177-179.

⁵⁵ VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 27; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, p. 87.

⁵⁶ FENELLÓS PUIGSERVER, *El Estatuto...*, p. 249.

⁵⁷ Insiste en este aspecto, desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad...*, p. 219, que señala que “cualquier regulación normativa tendente a evitar la consumación de la prescripción es claramente contraria al principio de seguridad jurídica”.

Esto es lo que justifica el resultado interpretativo defendido, sobre todo teniendo en cuenta que, como antes señalábamos, con él no se traspasan las fronteras de lo que es realmente una interpretación conforme a la Constitución, convirtiéndose en una reconstrucción de los preceptos normativos correspondientes. Esto es lo que justifica, por tanto, la necesidad de interpretar en el sentido indicado los efectos interruptivos de la prescripción de las actuaciones administrativas parciales que dan lugar a liquidaciones provisionales. De lo contrario, la posibilidad que existe en el Derecho tributario de llevar a cabo pronunciamientos administrativos provisionales podría devenir en un uso abusivo contrario a estas exigencias constitucionales.

De esta forma, se es respetuoso con el principio de seguridad jurídica si se limitan los efectos de reinicio del cómputo del plazo de prescripción que se produce con la interrupción al ámbito sobre el cual recae efectivamente la actuación administrativa, aunque sea más reducido a un concepto tributario y período en su integridad⁵⁸. El silencio de la relación jurídica producido por el ejercicio de la potestad por la Administración, sólo se rompe en relación con una parte de la obligación tributaria. La otra parte de la misma, la no afectada por la actuación, sigue en silencio, por lo que está perfectamente justificado que su plazo de prescripción siga corriendo sin que le afecte la interrupción. La situación de inmodificabilidad derivada de la prescripción debe producirse en relación con esta parte de la obligación no alcanzada por la actuación administrativa transcurrido el plazo de prescripción contado desde su inicio y no, por tanto, desde su interrupción, que realmente a ella no afecta. El principio de seguridad jurídica, en consecuencia, queda así respetado⁵⁹.

Además, lo anterior se confirma si se tiene en cuenta que, como se destaca por la doctrina administrativa, el ejercicio de la potestad concreta o actualiza la situación abstracta y genérica de sujeción ante sus múltiples posibilidades de ejercicio concreto⁶⁰. Es únicamente, por tanto, este ámbito concretado o actualizado por el ejercicio de la potestad, cuyo posible alcance era inicialmente más amplio, aquél al que ha de afectar el efecto de interrupción del plazo de prescripción.

También el principio de capacidad económica, desde la óptica de la capacidad económica actual, es respetado si se excluye del alargamiento del tiempo en el que la obligación tributaria puede hacerse efectiva aquella parte de la misma que no ha sido afectada por la actuación administrativa que interrumpió el plazo de prescripción del derecho a liquidar. Ese alargamiento, que puede traer consigo el gravamen de capacidades económicas remotas y no actuales, sólo debe producirse en relación con el ámbito sobre el que verdade-

⁵⁸ A este principio de seguridad jurídica acude PÉREZ DE AYALA BECERRIL, "La prescripción...", pp. 87-88, para sostener una interpretación correctiva del art. 68. 1 a) de la LGT, cuyo tenor literal conduciría, en su opinión, a la interrupción total del plazo de prescripción.

⁵⁹ Debe destacarse, en este sentido, la jurisprudencia que ha intentado poner coto, a través del recurso al principio de seguridad jurídica, a las sucesivas actuaciones administrativas que, a partir del juego de los efectos de interrupción del plazo de prescripción, se han dilatado en tiempos excesivamente amplios. Esto se ha producido de modo reiterado en el ámbito de las comprobaciones de valores, que tras la anulación inicial de la primera, o incluso ulteriores, liquidaciones administrativas derivadas de las mismas, la Administración volvía a practicarlas de nuevo. En esta línea deben destacarse, por ejemplo, las Sentencias del TSJ de Andalucía de 2 y de 9 de marzo de 2001, la Sentencia del TSJ de Galicia de 6 de marzo de 2003 y la Sentencia del TSJ de La Rioja de 18 de junio de 2003 (en *Normacef Fiscal*).

⁶⁰ GARRIDO FALLA, *Tratado...*, 1987, p. 356; GARCÍA ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso...*, 1994, II, p. 34.

ramente recayó la actuación interruptiva del plazo de prescripción, que puede también identificarse perfectamente en el caso de ser inferior a un tributo y período.

Finalmente, una interpretación que limite el efecto interruptivo del plazo de prescripción al ámbito concreto de la obligación afectado por la actuación administrativa, y no a toda ella sin más y en todo caso, supone un incentivo a una actuación administrativa eficaz. Es respetuosa también, por tanto, con el principio constitucional de eficacia administrativa, que constituye igualmente fundamento de la prescripción en este ámbito. La Administración tributaria, una vez que actúa sobre un determinado objeto, debe ser consecuente con su decisión de no haberlo hecho sobre otro distinto, pese a estar muy conectado con aquél. Puede decidir, puesto que así se lo permite el ordenamiento, realizar actuaciones generales o parciales, pero ha de hacerlo de forma fundada y no sin orden ni concierto. Y debe soportar, además, las consecuencias de haber optado por una actuación parcial: si ha tomado esta decisión será, normalmente, porque los indicios de irregularidad se encuentran únicamente en una parte de la obligación; pero ello determinará que el silencio permanecerá en relación con la otra parte de la obligación y, por tanto, a ésta no le afectará la interrupción del plazo de prescripción.

Salvo supuestos excepcionales, la coherencia con aquella primera decisión de limitar el alcance de una actuación exige no volver ya sobre el ámbito excluido. Deberá actuar en adelante, salvo supuestos excepcionales, hacia supuestos de hecho distintos producidos con posterioridad, que son los generadores de obligaciones tributarias aún no prescritas.

3. 2. Eliminación de posibles obstáculos a la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar

3.2.1. Planteamiento

Existen, no obstante, algunos obstáculos que se han esgrimido en ocasiones en contra de la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que guardan una conexión más o menos directa con el propio Derecho positivo.

Por este motivo, se hace necesario analizar los mismos para intentar salvarlos, pues sólo de este modo podrá sostenerse de forma fundada la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar conforme al Derecho positivo español hoy vigente.

3.2.2. Supuesta lesión del principio de seguridad jurídica

Un primer argumento que se ha esgrimido en contra de la interrupción parcial del plazo de prescripción guarda conexión con el principio de seguridad jurídica. Y es que, según algunos, con la interrupción parcial se podrían producir perjuicios en el principio de seguridad jurídica, que es el que constituye el principal fundamento de la prescripción tributaria: “Dado que los hechos imposables vienen definidos como conceptos únicos –se afirma, su desagregación en ámbitos inferiores al mismo para referir a ellos la interrupción de la prescripción, resultaría contraria al principio de seguridad jurídica, ya que el contribuyente podría tener problemas para determinar qué parte de su hecho imponible ha prescrito y qué parte no. Curiosamente –se concluye-, se estaría consagrando un reducto de inseguridad”.

ridad jurídica en la defensa de una institución jurídica como la prescripción, destinada a todo lo contrario”⁶¹.

Sin embargo, estos problemas dejan de existir desde el momento en el cual la normativa tributaria exige que la Administración comunique el alcance concreto de su actuación administrativa. Así lo hace el art. 147. 2 de la LGT, en relación con las actuaciones del procedimiento de inspección. Alcance que habrá de ser delimitado no sólo a través de la indicación del concepto tributario y período al que se refiere. Sino también, en el caso de tener un alcance inferior, mediante la precisión de los concretos elementos de la obligación tributaria sobre los que efectivamente recae. Esto es puesto de relieve de forma clara y terminante por el art. 89. 3 a) del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos, al exigir la mención en la comunicación de inicio de los procedimientos administrativos iniciados de oficio de su objeto “con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación y ámbito temporal”.

Por lo tanto, en la medida en la cual la Administración cumpla con sus deberes de información en este sentido, el obligado tributario tendrá siempre una certeza absoluta acerca de cuál es el concreto alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción, aunque afecte únicamente a una parte de la obligación tributaria: el efectivamente indicado en la comunicación inicial de la actuación inspectora, donde se habrán de mencionar los elementos de dicha obligación tributaria afectados por la actuación parcial.

3.2.3. *El efecto de la interrupción de reinicio del plazo de prescripción*

Podría pensarse como otro obstáculo para defender el alcance parcial del efecto interruptivo del plazo de prescripción la consecuencia que se deriva de la interrupción que es el reinicio de aquel plazo desde cero. Así, desde esta perspectiva, podría entenderse que si el reinicio del plazo se produce sólo en relación con la obligación tributaria derivada de la parte ya comprobada y no en relación con la resultante del resto de elementos no comprobados, perdería su sentido la interrupción del plazo. Ello en la medida en que el reinicio del plazo de prescripción se produciría teóricamente, pero en la práctica sería intrascendente porque ya no cabría una nueva actuación respecto a aquella parte sobre la que versó la actuación administrativa. Imposibilidad que tendría su fundamento en que lo impedirían los efectos preclusivos de la liquidación provisional, que afectan a la parte comprobada⁶².

Y es que, en efecto, no puede desconocerse que esta interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar puede carecer de relevancia real para algunos procedimientos liquidatorios. Puesto que es cierto que teóricamente se habría interrumpido aquel plazo, lo que significa que a partir de la liquidación administrativa se reiniciaría un

⁶¹ DEL PASO BENGIOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, pp. 248-249.

⁶² Éste es otro de los argumentos que emplean DEL PASO BENGIOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, pp. 247-248: “No tendría mucho sentido interpretar que las liquidaciones provisionales sólo interrumpen la prescripción respecto de aquellos elementos a los que la regularización se refiere, porque dado que los mismos no son susceptibles de nueva comprobación (salvo lo dispuesto en los artículos 153 y 154 de la LGT), dicha interrupción no tendría ningún efecto”.

nuevo plazo de cuatro años, dentro del cual, en consecuencia, cabría la comprobación de los elementos sobre los que recayó la actuación, al ser dicho ámbito el alcanzado por la actuación interruptiva. Sin embargo, al haberse dictado una liquidación provisional tras la comprobación parcial se generarían los efectos de inmodificabilidad propios de ésta, aunque con alcance parcial, que en el fondo son idénticos a los producidos por la prescripción. De ahí que en estos supuestos esta figura, la prescripción, se quedaría sin objeto o sería innecesaria⁶³.

Esta objeción, sin embargo, puede salvarse sin demasiada dificultad. Ello en base a diferentes razones.

En primer lugar, debe decirse que en algunos de estos casos de actuación administrativa parcial generadora de una liquidación provisional el efecto del reinicio del cómputo producido por la interrupción sí que tendría un sentido o razón de ser en el ámbito de los procedimientos liquidatorios ordinarios. Porque producida la interrupción del plazo por el acto inicial de un procedimiento liquidatorio de alcance parcial (pensemos, por ejemplo, en un procedimiento de inspección de carácter parcial), en un momento cercano a la consumación de la prescripción, el reinicio del cómputo del plazo de prescripción por otros cuatro años es lo que permitiría que pudiera finalizarse aquel procedimiento. Y es que cuando se practica la liquidación derivada de dicho procedimiento, iniciado en fechas cercanas a la consumación del plazo de prescripción, podría haber transcurrido ya el plazo de cuatro años. Pero esto no sería problema alguno precisamente porque dicho plazo se interrumpió con su acto inicial, a pesar de que fuera con un alcance parcial al tratarse de una actuación con dicho carácter. Puesto que ese alcance parcial del efecto interruptivo era el referente a la prescripción del derecho a liquidar la obligación tributaria derivada de los elementos sobre los que recae la actuación administrativa, que puede finalizarse mediante la liquidación pese a haber transcurrido ya el plazo de cuatro años, al haberse interrumpido antes de su transcurso⁶⁴.

Es también relevante en el seno de los procedimientos liquidatorios ordinarios la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar derivada de actuaciones administrativas parciales determinantes de una liquidación provisional, en segundo lugar, en aquellos casos en los que la liquidación provisional genera ciertos efectos de provisionalidad en relación con el objeto sobre el recayó la actuación administrativa. Dicho con otras palabras, cuando el objeto de la actuación administrativa no es totalmente inmodificable al carecer de un efecto preclusivo total.

Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el procedimiento de comprobación limitada. Puesto que si bien el objeto comprobado no puede ser ya objeto de regularización con carácter general, esto es excepcionado si en otro procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubren nuevos hechos y circunstancias derivados de actuación-

⁶³ FALCÓN Y TELLA, La prescripción..., pp. 84-85.

⁶⁴ Reconocen desde una perspectiva general este efecto MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso...*, 2005, p. 491: "El plazo de cuatro años no es un término absoluto tras el cual no puedan ejercitarse estas potestades, sino que los respectivos procedimientos en los que ejercen podrán seguir desarrollándose más allá de este límite temporal, si han sido iniciados dentro del mismo".

nes distintas a las realizadas en aquel procedimiento inicial (art. 140. 1 de la LGT). Por lo tanto, tras la liquidación provisional dotada de un efecto interruptivo parcial referido exclusivamente a la obligación tributaria derivada de los elementos comprobados, se reiniciará un nuevo plazo de cuatro años en relación con esta parte de la obligación que sí tendría relevancia para los procedimientos de liquidación ordinarios. Puesto que dentro de dicho plazo de prescripción reabierto podrán realizarse esas actuaciones distintas a las realizadas en el inicial procedimiento de comprobación limitada que de descubrir nuevos hechos o circunstancias van a permitir la práctica de una nueva liquidación.

También ocurriría algo similar en las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de inspección cuando “alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme” [art. 104. 1 a) de la LGT]. Es decir, cuando pese a recaer la actuación comprobadora sobre determinados elementos de la obligación tributaria, esta comprobación, una vez plasmada en la liquidación provisional, no es inmodificable porque aquellos elementos guardan una conexión cualificada con los elementos de otra obligación tributaria distinta en la que concurre alguna de las siguientes circunstancias: o bien no ha sido objeto de comprobación, o bien sí lo ha sido, pero la actuación administrativa ha desembocado en una liquidación provisional o en una liquidación definitiva que aún no ha adquirido firmeza⁶⁵.

En estos casos, el efecto interruptivo de la prescripción de alcance parcial relativo únicamente a los elementos comprobados tras la práctica de la liquidación provisional, produciría el reinicio del plazo prescriptorio por otros cuatro años sólo en relación con dicho ámbito. Y dentro de ese plazo de cuatro años, podrá modificarse dicha liquidación provisional si los elementos de la otra obligación tributaria con los que guarda una conexión cualificada son objeto de modificación, bien por haberse comprobado, bien por haberse visto afectados por la revisión de la liquidación resultante de los mismos.

Además, en tercer lugar, en cualquier caso, con carácter general, y prescindiendo de los supuestos anteriores, la interrupción del plazo de prescripción por la práctica de una liquidación provisional y el reinicio de un nuevo plazo de cuatro años como consecuencia de ello, sí tiene relevancia en el ámbito de la revisión del acto liquidatorio. Lo que ocurre tanto cuando esta revisión se lleva a cabo a través de los recursos o reclamaciones ordinarios, como cuando dicha revisión se instrumenta por medio de la revisión extraordinaria, concretamente en lo que se refiere a la revisión de oficio.

En cuanto a la revisión por medio de recurso o reclamación de carácter ordinario, porque una vez que se haya interpuesto en plazo el correspondiente recurso o reclamación frente a aquel acto de liquidación provisional, lo que traería consigo la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar [art. 68. 1 b) de la LGT] también con un alcance parcial, se reiniciará el cómputo de un nuevo plazo de prescripción de cuatro años, en relación únicamente con una parte de la obligación, la afectada por la liquidación provisional.

⁶⁵ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Las liquidaciones provisionales...”, pp. 12-16.

Y será dentro de este nuevo plazo, salvo que exista otra actuación interruptiva posterior, en el que habrá de llevarse a cabo, en su caso, la revisión del acto liquidatorio de carácter provisional. De lo contrario, se consumaría la prescripción sin poder llevarse a cabo ya la revisión de la liquidación impugnada.

Y por lo que se refiere a la revisión de oficio dentro de la revisión extraordinaria (el recurso extraordinario de revisión no está sometido al plazo de prescripción sino a uno de tres meses desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial, según el art. 244. 5), la prescripción se prevé como límite temporal dentro del cual habrá de llevarse a cabo la revocación (art. 219. 2) y la rectificación de errores (art. 220. 1). Para la declaración de nulidad no se prevé límite temporal expreso alguno (art. 217) y para la declaración de lesividad se prevé un plazo de cuatro años desde la notificación del acto administrativo, que no parece que sea el de prescripción (art. 218. 2)⁶⁶.

Por tanto, una vez dictada la liquidación provisional, se abre un plazo de prescripción de cuatro años, relativo únicamente a la parte de la obligación resultante de los elementos a los que afectó la actuación administrativa, de defenderse la interrupción parcial, que sí será relevante pese a tener un carácter parcial. Porque dentro del plazo reabierto, aunque sólo en relación con una parte de la obligación tributaria, se podría efectuar la revocación o rectificación de errores de aquella liquidación provisional.

En resumen, también en el caso de una liquidación provisional derivada de una actuación parcial, productora de efectos interruptivos de alcance parcial, tiene relevancia el reinicio del plazo de prescripción únicamente en relación con una parte de la obligación: bien porque se trata de una liquidación provisional que tiene efectos de provisionalidad en el ámbito comprobado, bien porque es una liquidación provisional, respecto a la que se ha interpuesto un recurso o reclamación ordinaria en plazo, bien porque es una liquidación provisional sobre la que cabe la revocación o la rectificación de errores.

Además, este mismo problema acerca de la irrelevancia real del reinicio del cómputo del plazo de prescripción que se da en las liquidaciones provisionales derivadas de actuaciones parciales, de admitirse la interrupción de alcance parcial, se plantea en las liquidaciones definitivas. Puesto que con ellas, efectivamente, en teoría se habría interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar, lo que significa que a partir de la liquidación administrativa se reiniciaría de nuevo un nuevo plazo de cuatro años, dentro del cual, en consecuencia, cabría la comprobación de los elementos sobre los que recayó la actuación. Sin embargo, al haberse dictado una liquidación definitiva se generarían los efectos de inmodificabilidad propios de ésta, que en el fondo son idénticos a los producidos por la prescripción. De ahí que también en estos supuestos la prescripción se quedaría sin objeto o sería innecesaria⁶⁷.

Y, sin embargo, no suele discutirse o ponerse en duda que las liquidaciones definitivas sean actuaciones interruptivas del plazo de prescripción, por el mero hecho de que el

⁶⁶ CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO y otros, *Guía...*, p. 483.

⁶⁷ FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 84-85.

reinicio de un nuevo plazo de prescripción de cuatro años no tenga en estos casos verdadera trascendencia⁶⁸. Aunque sí que la tendría, al igual que ocurre en las liquidaciones provisionales, en el ámbito de la revisión de dichas liquidaciones. Desde luego, no parece que las liquidaciones definitivas no se encuentren dentro del art. 68. 1 a) de la LGT.

Desde esta perspectiva, las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción deben ser contempladas, en nuestra opinión, no solamente en cuanto generadoras del reinicio del cómputo del plazo. Este reinicio, como hemos visto, al menos en algunos casos, es intrascendente, lo que no puede determinar que se susciten dudas sobre si en estos casos se trata realmente de una actuación interruptiva. Por este motivo, los supuestos de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar deben ser contemplados también, y quizá fundamentalmente, desde una doble óptica, distinta a aquélla.

Por un lado, desde la óptica puesta de relieve por la doctrina civilista de que se trata de “causas o circunstancias que impiden o excluyen la prescripción”, es decir, constituyen un “acto o hecho que excluye e impide que la prescripción se produzca”⁶⁹. Éste es el aspecto más importante y decisivo de los supuestos de interrupción, y no el de que traigan consigo el reinicio del plazo. Esto último dependerá, al menos en cuanto a su eficacia o trascendencia real, de que el acto interruptivo haya agotado o no el ejercicio del derecho o el reconocimiento de la obligación.

Y, por otro lado, por lo que se refiere a la práctica de una liquidación provisional o definitiva, desde la perspectiva de que determinan que se esté en condiciones de que entre en funcionamiento otra prescripción distinta, la del derecho a recaudar, pese a referirse a la misma obligación tributaria. Ello en la medida que se trata de actos de ejercicio del derecho que, en cierto sentido, lo agotan, aunque sea únicamente en algunos casos en cuanto a una parte del mismo. En concreto, una vez que transcurra el plazo voluntario de ingreso abierto con la notificación de la liquidación administrativa, al ser la deuda liquidada (o también la autoliquidada) el presupuesto de aquella otra prescripción. Así se ha resuelto precisamente un supuesto similar planteado en el seno de la prescripción civil⁷⁰.

⁶⁸ Una excepción la encontramos en MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, p. 150, que al analizar las características de la actividad administrativa interruptiva del plazo de prescripción señalaba que “la eficacia interruptiva de la acción dependerá de que el contenido de la facultad no se haya agotado previamente por los cauces ordinarios, esto es, por el cumplimiento de la obligación tributaria, pues en este caso no operaría la prescripción, y por tanto, tampoco el efecto interruptivo. En este sentido –continuaba–, la liquidación definitiva no interrumpe el plazo de prescripción del “derecho” a determinar la deuda tributaria, sino que lo extingue, al no ser posible la práctica de una ulterior liquidación por la Administración salvo las que procedan por el ejercicio de la potestad revisora”.

⁶⁹ Díez PICAZO, *La prescripción...*, pp. 94-95. En este aspecto insiste también MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, p. 131.

⁷⁰ Así, Díez PICAZO, *La prescripción...*, p. 117, refiriéndose a la interrupción del plazo de prescripción por “ejercicio de la acción ante los Tribunales”, señalaba que “los efectos se prolongarán durante toda la instancia. Si ésta termina mediante sentencia firme –añadía–, la cuestión habrá quedado resuelta en uno u otro sentido, pues la sentencia condenatoria afirmará el derecho del acreedor demandante frente al deudor demandado y se estará al supuesto del artículo 1971 CC: “el tiempo de la prescripción de las acciones para exigir el cumplimiento de obligaciones declaradas por sentencia, comienza desde que la sentencia quedó firme”.

3.2.4. El artículo 149.3 de la LGT

a. Interpretación restrictiva

Existe, no obstante, un último obstáculo para poder defender en el Derecho positivo español hoy vigente la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar en los supuestos de actuaciones administrativas parciales, a partir de la interpretación del art. 68. 1 a) de la LGT. Hemos dado ya numerosos argumentos a favor de esta solución interpretativa, superando incluso alguno de los obstáculos esgrimidos en ocasiones contra ella. Sin embargo, existe aún un importante obstáculo a la misma y que hemos silenciado hasta ahora voluntariamente para abordarlo al final. La relevancia del obstáculo radica en que parece derivarse directamente y de manera nítida de la propia regulación positiva de la LGT sobre esta materia.

Y es que se ha entendido por autores cercanos a la elaboración de la nueva LGT que en esta norma no sólo se habría previsto de modo expreso el alcance total de la interrupción del plazo de prescripción de las actuaciones administrativas parciales [art. 68. 1 a)], aunque esto es algo, según hemos visto, cuestionable. Sino que se habría recogido igualmente una excepción a esta regla general de la interrupción total del plazo de prescripción en los casos de actuaciones administrativas parciales, que sería, por ello, la única posible. Concretamente, tal excepción estaría recogida en el art. 149. 3 para el caso de que se incumpliera el mandato de dicho precepto de llevar a cabo una inspección general en el plazo de seis meses desde la solicitud del obligado tributario en tal sentido. Teniendo en cuenta que este derecho del obligado tributario a solicitar una inspección general se prevé, tal como hacía la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, para los casos en que se hubiera iniciado una actuación inspectora de carácter parcial.

En este sentido, se afirma que “constituye excepción a esta regla lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 149, que señala que el incumplimiento del plazo para ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general determina que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general”⁷¹. “Esta falta de efectos interruptivos –se insiste más adelante– constituye una excepción a la regla general del artículo 68. 1 a) de la nueva Ley, que establece que las comprobaciones de parte de los elementos de la obligación tributaria interrumpen el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria de toda la obligación tributaria al completo”⁷².

Pues bien, el tenor literal de la norma parece ser claro tanto en el supuesto de hecho como en el efecto jurídico. Puesto que el supuesto de hecho de la norma es el incumplimiento por parte de la Administración tributaria del plazo de seis meses de que dispone para ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general, a contar desde la solicitud en tal sentido presentada por el obligado tributario que estaba siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial. Es decir, que han transcurrido seis meses desde dicha solicitud y no se ha ampliado el alcance de las actuaciones

⁷¹ CERVANTES y otros, *Guía...*, p. 160.

⁷² CERVANTES y otros, *Guía...*, p. 305. Así lo entiende también GARCÍA BERRO, “La Inspección...”, p. 55

ni se ha iniciado la inspección de carácter general. Y ante esta circunstancia, la norma parece prever de forma nítida la sanción del incumplimiento administrativo: las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpirán el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general⁷³.

Por tanto, contemplado este precepto como excepción de la regla general del art. 68. 1 a), según la interpretación sostenida por aquellos autores cercanos a la elaboración de la LGT, podría entenderse que tendría lugar lo siguiente:

- primero: iniciada la actuación inspectora de carácter parcial, se produciría la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la deuda tributaria y no únicamente la parte derivada de dicha actuación parcial, lo que se deduciría, según esta interpretación, del art. 68. 1 a) de la LGT;
- segundo: cuando se solicite por el obligado tributario que aquella actuación parcial tenga carácter general respecto al tributo y, en su caso, período afectado, al amparo del art. 149. 1 de la LGT, habría que diferenciar dos supuestos:
 - a) que la Administración cumpla con lo solicitado dentro del plazo previsto para ello, ampliando la actuación parcial o iniciando la inspección general dentro de los seis meses posteriores a la solicitud: en este caso, la situación no sufriría cambio alguno, de modo que el efecto de interrupción total del plazo de prescripción producido con la inicial actuación parcial se seguiría conservando;
 - b) que la Administración no cumpla con lo solicitado dentro del plazo previsto para ello, es decir, que transcurrido el plazo de seis meses desde la solicitud del obligado tributario, no se hubiera ampliado la actuación parcial inicial o iniciado la inspección general: entonces se aplicaría lo dispuesto en el art. 149. 3, de modo que la inicial actuación inspectora de carácter parcial no interrumpirá el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

En consecuencia, en este último caso de incumplimiento por parte de la Administración del plazo de seis meses de que dispone para ampliar la actuación o iniciar la inspección general desde la solicitud del obligado tributario, se vendría a admitir expresamente el alcance parcial de la interrupción del plazo de prescripción producida con el inicio de la actuación inspectora parcial. Pero lo importante sería, desde esta postura, que esto sólo tendría lugar ante esta situación patológica de incumplimiento administrativo, que además únicamente puede producirse cuando iniciada la actuación parcial se presenta una solicitud del obligado tributario para que la actuación tenga carácter general respecto al tributo, y en su caso, período afectado por aquélla.

⁷³ Este es el mismo contenido, en esencia, de los arts. 145. 3 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia, 146. 3 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa y 146. 3 de la Norma Foral General Tributaria de Álava. Solamente el primero de estos preceptos tiene una pequeña variación frente al de la LGT motivada por la configuración del ejercicio la potestad de liquidación como objeto de la prescripción (art. 64. 1): "El incumplimiento de este plazo –dispone este artículo- determinará que las actuaciones de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción del ejercicio de la potestad administrativa para determinar la deuda tributaria a efectos de la comprobación e investigación del mismo tributo y período con carácter general".

Por lo tanto, para los demás supuestos distintos a éste se aplicaría la regla general de la interrupción total del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Con ello podría decirse que, prescindiendo incluso del art. 68. 1 a), la LGT estaría reconociendo de forma clara y nítida en este artículo 149. 3, aunque sea a partir de una interpretación *sensu contrario*, la interrupción total del plazo de prescripción del derecho a liquidar como regla general. Puesto que en él reconoce un efecto distinto, la interrupción parcial en las actuaciones inspectoras parciales, pero lo hace únicamente para un caso determinado: cuando la Administración tributaria incumple el mandato de la norma de ampliar el alcance de la actuación parcial o iniciar la inspección general en el plazo de seis meses desde la solicitud en tal sentido por el obligado tributario objeto de una inicial actuación parcial.

b. Interpretación sistemática: art. 149. 3 y art. 68. 1 a) de la LGT

Sin embargo, en nuestra opinión, existe otra interpretación de este precepto que permite concluir que con él no se está confirmando una regla general del art. 68. 1 a) de interrupción total del plazo de prescripción del derecho a liquidar, al preverse en él el único supuesto en el que tal regla es excepcionada. Porque es perfectamente posible otra interpretación del artículo 149. 3 en virtud de la cual se confirmaría la regla general de interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar a que llegábamos conforme a los argumentos señalados con anterioridad.

Así, desde nuestro punto de vista, lo que ocurriría en estos supuestos sería lo siguiente, a la vista de lo dispuesto en el art. 149. 3 de la LGT, en conexión con el art. 68. 1 a) del mismo texto legal interpretado en el sentido antes expresado y en base a los argumentos que ya mencionamos:

- primero: iniciada la actuación inspectora de carácter parcial, se produciría la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar la parte de la deuda tributaria afectada por la actuación parcial y no de toda ella, lo que se deduciría del art. 68. 1 a) de la LGT interpretado de la forma antes indicada;
- segundo: cuando se solicite por el obligado tributario que aquella actuación parcial tenga carácter general respecto al tributo y, en su caso, período afectado, al amparo del art. 149. 1 de la LGT, esta solicitud interrumpiría nuevamente el plazo de prescripción del derecho a liquidar, en cuanto actuación fehaciente del obligado tributario dirigida a la liquidación de la deuda tributaria [art. 68. 1 c)], pero ahora lo haría con un alcance total, puesto que es a toda la obligación tributaria a la que abarca la actuación interruptiva (todo el tributo y, en su caso, período afectado por la actuación parcial inicial); aunque dicho con más precisión, será una interrupción parcial, en relación con un ámbito aún no afectado por la interrupción, que se sumaría a la parcial respecto al resto de elementos de la obligación tributaria producida con el inicio de la actuación inspectora parcial⁷⁴;

⁷⁴ Ya ponían de relieve BADAS CEREZO, LAMOCA PÉREZ y MARCO SANJUÁN, *Aplicación...*, p. 205, a partir del precepto de la LDGC, que “no se podría hablar estrictamente de una nueva actuación general porque, partiendo de una liquidación resultado del análisis de unos determinados hechos imponibles, la nueva actuación no podrá abarcar la totalidad del tributo y ejercicio afectados y, por lo tanto, sería a su vez, parcial”.

- tercero: no obstante, según cuál sea el comportamiento administrativo subsiguiente a la solicitud del obligado tributario, y de acuerdo a lo previsto en el art. 149. 3 de la LGT, habría que diferenciar dos supuestos:
 - a) que la Administración cumpla con lo solicitado dentro del plazo previsto para ello, ampliando la actuación parcial o iniciando la inspección general dentro de los seis meses contados desde la solicitud: en este caso, la situación no sufriría cambio alguno, de modo que el efecto de interrupción total del plazo de prescripción producido con la solicitud del obligado tributario se seguiría conservando (realmente, la interrupción parcial relativa al resto de elementos de la obligación tributaria, que se sumaría a la parcial producida con el inicio de la actuación inspectora parcial del principio);
 - b) que la Administración no cumpla con lo solicitado dentro del plazo de seis meses desde la solicitud del obligado tributario, es decir, que transcurrido dicho plazo, no se hubiera ampliado la actuación parcial inicial o iniciado la inspección general: entonces se aplicaría lo dispuesto en el art. 149. 3, de modo que la solicitud del obligado tributario no interrumpirá el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general (realmente es el plazo de prescripción para comprobar los elementos no afectados por la actuación inicial).

Podría decirse en contra de la interpretación defendida que son “las actuaciones inspectoras de carácter parcial”, y no la solicitud del obligado tributario para que aquéllas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, período afectados, las que, según la literalidad del precepto, no interrumpen “el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general”, como consecuencia del incumplimiento administrativo. Sin embargo, no deja de ser cierto que tal solicitud se inserta también en esas “actuaciones inspectoras de carácter parcial”, como lo revelan diversas circunstancias:

- la solicitud de una inspección general sólo tiene cabida una vez iniciada una actuación inspectora de carácter parcial, lo que ha motivado que se haya puesto de relieve por la doctrina que en ningún momento se está configurando con ello un derecho a ser inspeccionado, autónomo y ajeno a un procedimiento inspector ya iniciado⁷⁵;
- esta solicitud, además, se ha de presentar en un plazo muy breve desde el inicio de la actuación inspectora de carácter parcial;
- aquellas “actuaciones inspectoras de carácter parcial”, por tanto, no sólo están integradas por una serie de actos administrativos de trámite, junto con el acto resolutorio final que sería el acto de liquidación tributaria correspondiente; porque, por el contrario, en dichas “actuaciones inspectoras de carácter parcial”, como ocurre en la generalidad de los procedimientos administrativos de los que aquéllas no son sino una especie o modalidad, se incluyen también actos de los particulares interesados afectados, como son la formulación de alegaciones⁷⁶ o la presentación de documentos, la manifestación

⁷⁵ PEÑA GARBÍN, “Los efectos del estatuto...”, p. 99.

⁷⁶ El propio Tribunal Supremo ha entendido en ocasiones que “el escrito de alegaciones a la propuesta de regularización tributaria de la Inspección es un acto perteneciente a las actuaciones de comprobación e investigación desplegadas por la Inspección de los Tributos en el procedimiento de gestión tributaria”. Se trata de la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2004 (*Normacef Fiscal*).

de conformidad o disconformidad a las propuestas de liquidación contenidas en las actas, etc; y, también, porqué no, la formulación de la solicitud del art. 149. 1 de la LGT;

- a lo anterior no es obstáculo el que se trate de una solicitud del obligado tributario de carácter peculiar en la medida en la cual, de acuerdo a su configuración positiva, puede ser determinante: bien de una simple ampliación del objeto inicial del procedimiento, que es lo que ocurrirá cuando la Administración tributaria decida ampliar el alcance de la actuación parcial comenzada inicialmente; bien del inicio de “otro”, al menos formalmente separado, procedimiento inspector, que versará sobre el resto del tributo y, en su caso, período al que no alcanzaba la inicial actuación parcial, lo que tendrá lugar cuando la Administración tributaria decida iniciar una actuación inspectora distinta tras la solicitud del obligado tributario; pero lo cierto es que mientras que la Administración no decida una u otra alternativa la solicitud presentada por el obligado tributario se insertará en las iniciales “actuaciones inspectoras de carácter parcial”, cuyo efecto interruptivo, si bien el producido a partir de la solicitud del obligado tributario, es el que se limita de producirse el incumplimiento administrativo, de acuerdo a lo previsto en el art. 149. 3 de la LGT.

c) Interpretación sistemática: art. 149. 3 y 150. 2 de la LGT

Además, el reconocimiento general en la LGT de una interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar en los supuestos de actuaciones administrativas parciales quedaría confirmado también si se identifica el art. 149. 3 de la LGT como un precepto que aplica en un supuesto peculiar el mismo criterio que inspira el régimen jurídico de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, previsto con carácter general en el art. 150. 2 de la LGT. Supuesto peculiar en el que se produce una interrupción injustificada en relación con parte de un tributo y período, por lo que el enervamiento del efecto interruptivo del plazo de prescripción consecuencia de aquella interrupción injustificada tendrá paralelamente un alcance parcial.

Y es que, en efecto, desde nuestro punto de vista, con el art. 149. 3 de la LGT lo que se hace es trasladar el criterio que inspira la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario del art. 150. 2 del mismo texto legal a un supuesto peculiar en el que está también perfectamente justificada la aplicación de las consecuencias previstas en este último precepto.

Porque en el art. 149. 3 se regula el supuesto en el que dentro de una actuación inspectora parcial el obligado tributario solicita su ampliación a todo el tributo y, en su caso, período afectado por aquélla, y la Administración no lleva a cabo tal ampliación o no inicia una nueva actuación con tal fin en el plazo de seis meses contados desde la presentación de la solicitud. Por tanto, se produce una inactividad administrativa superior a seis meses por causas no imputables al obligado tributario, lo que justificaría la aplicación de las consecuencias previstas en el art. 150. 2.

No obstante, la inactividad administrativa se refiere únicamente a la parte no afectada por la actuación inicial, que es a la que realmente se dirige la solicitud del obligado tributario.

Por tanto, dicha inactividad se configura en el art. 149. 3 de forma parcelada dentro de un mismo tributo y período, teniendo en cuenta que dicha parcialidad ha adquirido consistencia procedimental desde el momento en el que se lleva a cabo una actuación inspectora de carácter parcial y en ella se solicita una inspección general respecto el mismo tributo y período afectado por aquella actuación parcial inicial. De ahí que esté perfectamente justificada la paralela parcialidad en el alcance del enervamiento del efecto interruptivo del plazo de prescripción producido por la actuación inspectora inicial, concretamente el que se produjo a partir de la solicitud del obligado tributario. Puesto que sólo afectaría, como hemos visto, a la parte del tributo respecto a la que se solicitó la ampliación y que aquel precepto identifica en torno al “plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período de carácter general”, que no se habría visto interrumpido por las iniciales actuaciones inspectoras de carácter parcial.

En definitiva, la inactividad se refiere sólo a la ampliación de la actuación parcial o al inicio de la inspección general. La solicitud presentada por el obligado tributario de la comprobación general no interrumpe las actuaciones en curso (art. 149. 1), de modo que las actuaciones que se pudieran realizar sobre la parte del tributo y período sobre la que recaía parcialmente la actuación inspectora inicial no significarán en ningún caso que la inactividad administrativa determinante del efecto del art. 149. 3 no se produzca.

Con ello se habría salido al paso, además, a aquellas interpretaciones doctrinales que habían defendido bajo la normativa anterior a la nueva LGT, a pesar de su no previsión expresa, que la falta de inicio de la inspección general transcurridos seis meses desde la solicitud en tal sentido por el obligado tributario también traía consigo el efecto de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras. Pero lo hacían sin limitar el enervamiento del efecto interruptivo a la parte del tributo y período al que afectaba realmente la inactividad administrativa, esto es, aquella a la que alcanzaba la solicitud del obligado tributario, sino que entendía que dicho enervamiento era de carácter total desapareciendo el efecto interruptivo del plazo de prescripción del derecho a liquidar todo el tributo y período⁷⁷. La nueva LGT, por tanto, habría clarificado que aquel enervamiento del efecto interruptivo sólo tendría un alcance parcial.

Pues bien, si la LGT recoge la parcelación del enervamiento del efecto interruptivo del plazo de prescripción en un caso como es el previsto en el art. 149. 3 en el que la parcialidad dentro de un mismo tributo y período ha adquirido consistencia procedimental, no es de extrañar que recoja también la misma parcelación en el efecto de interrupción del plazo de prescripción en los supuestos de actuaciones administrativas parciales. A ello nos conduciría la argumentación que hemos llevado a cabo en torno al art. 68. 1 a) de la LGT, que se vería así confirmada también desde el art. 149. 3 de la LGT, en su conexión con el art. 150. 2 de la misma LGT en el sentido recién indicado. La LGT, por tanto, habría sido así coherente al prever la parcialidad tanto en la interrupción producida por actuaciones administrativas parciales como en el enervamiento del efecto de la interrupción en este supuesto peculiar de inactividad administrativa en relación con parte de la obligación. Ello

⁷⁷ Aunque con distintos matices, FERNÁNDEZ CUEVAS, en *El Estatuto...*, p. 213; FENELLÓS PUIGCERVER, *El Estatuto...*, p. 342; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, “La ampliación...”, pp. 30-31; DEL PASO BENGÓA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, pp. 299-300.

en un contexto en el que la interrupción y el enervamiento del efecto de la interrupción constituyen las dos caras de la misma moneda.

4. Conclusiones

1. La denominada prescripción del derecho a liquidar puede entenderse como un auténtico supuesto de prescripción de la obligación tributaria por inactividad de la Administración y del sujeto pasivo en el ámbito de la liquidación tributaria. Por tanto, en el propio concepto de esta modalidad de prescripción aparecen aspectos del Derecho tributario formal, pese a ser esencialmente una figura del Derecho tributario material por afectar a la obligación tributaria produciendo su extinción. La relevancia de las cuestiones procedimentales en esta clase de prescripción vuelve a confirmarse en distintos aspectos de su régimen jurídico: inicio del cómputo, interrupción y efectos. Por este motivo, si en la regulación de estas cuestiones procedimentales a las que remite el régimen jurídico de la prescripción se prevén manifestaciones de alcance parcial (una actuación administrativa de carácter parcial), dicha parcialidad habría de extenderse paralelamente a la propia prescripción (interrupción parcial del plazo de prescripción), que da relevancia a dichas cuestiones procedimentales (las actuaciones administrativas son un supuesto de interrupción del plazo de prescripción).
2. No puede entenderse que la redacción dada en la nueva LGT al supuesto de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar relativo a las actuaciones administrativas dirigidas a comprobar y liquidar “todos o parte de los elementos de la obligación tributaria” [art. 68. 1 a)] habría aclarado que una actuación parcial interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la deuda tributaria y, por tanto, también la derivada de elementos del mismo tributo no afectados por la actuación administrativa. Lo único que se desprende del tenor literal de este precepto, incluso comparándolo con el art. 66 de la originaria LGT de 1963, es que las actuaciones parciales interrumpen dicho plazo de prescripción, lo que resuelve las dudas suscitadas en algún momento acerca de la eficacia interruptiva de las liquidaciones provisionales. Pero este artículo no regula directamente cuál es el alcance de ese efecto interruptivo.
3. Tampoco puede entenderse que con el art. 68. 1 a) de la LGT se habría previsto un supuesto de interrupción, por actuaciones administrativas parciales o totales, relativo a un plazo de prescripción del derecho a liquidar que se referiría siempre a toda la deuda tributaria. Aunque, efectivamente, se trata de un plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria [art. 66 a)] ésta debe entenderse según aparezca la misma en cada caso que no necesariamente ha de ser de modo íntegro, de igual forma que ocurre en otros preceptos de la LGT en los que se hace referencia a la deuda tributaria. En consecuencia, si se produce una interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar que afecta sólo a una parte de la deuda tributaria (actuación administrativa parcial), ese plazo de prescripción aparecerá configurado, a partir de dicha interrupción, en torno a una parte de la deuda tributaria.
4. Ante el silencio al respecto del art. 68. 1 a) de la LGT, para conocer el alcance de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones adminis-

trativas, hay que acudir a una interpretación sistemática del art. 68. 1 a) de la nueva LGT con los preceptos de la misma Ley que regulan el alcance de las actuaciones administrativas y el alcance del efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales (arts. 147. 2 y 148, en relación con el procedimiento de inspección). Y de esta interpretación se deduce que en el caso de actuaciones administrativas parciales el alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción será también de carácter parcial, pudiendo producirse a partir de entonces, en relación con la parte de la deuda tributaria no afectada por la actuación administrativa, una prescripción parcial del derecho a liquidar. Con ello no se hace otra cosa que desarrollar la idea, ya sostenida por la doctrina y la jurisprudencia, de la debida relación existente entre la interrupción y el contenido o finalidad de la actuación interruptiva. Así, de igual modo que una actuación dirigida a la liquidación del tributo no interrumpe el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago, una actuación administrativa dirigida a liquidar una parte de la deuda tributaria sólo interrumpirá el plazo de prescripción del derecho a liquidar dicha parte de la deuda, y no la no afectada por la actuación interruptiva.

5. Esta misma conclusión acerca del efecto interruptivo parcial de las actuaciones administrativas parciales es confirmada por una interpretación teleológica del art. 68. 1 a) de la LGT conforme a la Constitución, de acuerdo a los principios que constituyen el fundamento de la prescripción en materia tributaria: el principio de seguridad jurídica, según el cual el silencio de la relación jurídica determinante de la prescripción seguiría produciéndose en relación con la parte de la deuda tributaria no afectada por la actuación administrativa, el de capacidad económica, en su vertiente que exige el gravamen de una capacidad económica actual y el de eficacia administrativa.
6. No es un obstáculo para admitir la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar el principio de seguridad jurídica, que quedaría en entredicho al no tener certeza el contribuyente acerca de qué parte del tributo se vería afectada por la interrupción. Puesto que estas dudas no existen si la Administración cumple con la normativa vigente que le impone especificar el alcance de su actuación, indicando incluso los elementos de la obligación tributaria abarcados en el caso de las actuaciones parciales [art. 147. 2 de la LGT y 89. 3 a) del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos].
7. No sirve tampoco para negar la interrupción parcial el efecto que se produce con la interrupción que es el reinicio del plazo desde cero, lo que sería irrelevante al no poder la Administración actuar en relación con la parte del tributo a la que habría afectado únicamente la interrupción debido a los efectos preclusivos de la liquidación provisional en relación con dicha parte comprobada. La interrupción parcial y el reinicio del plazo en relación con una parte del tributo sería relevante en muchos casos: cuando se produce la interrupción por el inicio de una actuación parcial en momentos cercanos a la consumación del plazo, que permite concluir el procedimiento a pesar de haber transcurrido los cuatro años desde el inicio del cómputo; cuando se interrumpe por una liquidación provisional dotada de cierta provisionalidad en cuanto al objeto comprobado, que, por ejemplo, permite modificar dentro del plazo de prescripción reabierto los resultados comprobados si se descubren nuevos hechos o circunstancias

derivados de actuaciones distintas a las realizadas (art. 140 de la LGT); o, en general, cuando se interrumpe por una liquidación provisional, que abre un nuevo plazo de cuatro años únicamente en relación con la parte afectada por aquélla dentro del que puede llevarse a cabo la revocación o rectificación de errores (arts. 219. 2 y 220. 1 de la LGT), o cuando se interrumpe por la interposición de un recurso o reclamación contra la liquidación provisional, que reinicia el cómputo del plazo desde cero, aunque sólo sea en relación con una parte de la deuda, en el que es posible su revisión por el órgano resolutorio correspondiente.

8. Tampoco puede excluir la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales el art. 149. 3 de la nueva LGT que prevé expresamente el efecto interruptivo parcial para una actuación inspectora parcial en la que se ha solicitado por el contribuyente su carácter general y la Administración no ha atendido tal solicitud en el plazo de seis meses previsto para ello. Sería el alcance total de la interrupción del plazo de prescripción producido con la solicitud de la inspección general por el contribuyente el que desaparecería de producirse aquel incumplimiento administrativo, y no, por tanto, el efecto producido por el inicio de la actuación parcial, que vendría limitado a dicho alcance. La LGT habría sido así coherente en este precepto con la interrupción parcial del plazo de prescripción que puede deducirse de la interpretación aquí defendida del art. 68. 1 a). Porque ha previsto en este art. 149. 3 el enervamiento del efecto interruptivo del plazo de prescripción con un alcance parcial, que es la otra cara de la interrupción de dicho plazo, en un supuesto en el que se produce una inactividad administrativa de alcance parcial: la Inspección deja de actuar en relación con la parte del tributo y período al que afectó la solicitud del obligado tributario, para lo que es irrelevante que actué o no en relación con la otra parte de aquel tributo y período al que afectaba únicamente la actuación parcial inicial.

5. Bibliografía

AGUADO I CUDOLÀ, V., *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons-Generalitat de Catalunya, Barcelona-Madrid, 1999.

ALONSO ARCE, I., *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2003.

BADAS CEREZO, J., LAMOCA PÉREZ, C y MARCO SANJUÁN, J. A., *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

CABALLERO SÁNCHEZ, R., *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw Hill, Madrid, 1999.

CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y otros, *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., "El acto de liquidación", en *REDF*, núm. 20, 1978.

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.

CORONAS GUINART, J. M. y MAS RAUCHWERK, M., “La prescripción tributaria”, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Director), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004.

DEL PASO BENGUA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías del contribuyente. Comentario a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998.

DE LA NUEZ CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A., OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998

DE MIGUEL CANUTO, E., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.

DÍEZ PICAZO, L., *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos”, en CT, núm. 19, 1976.

FALCÓN Y TELLA, R., “La prescripción en el Proyecto de LGT”, en QF, núm. 14, 2003.

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

FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2001.

GARCÍA BERRO, F., “La Inspección Tributaria en la nueva LGT”, en QF, 2004.

GARCÍA ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, 6ª ed., I, Civitas, Madrid, 1994.

GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, 12ª ed., I, Tecnos, Madrid, 1994.

GOMEZ PUENTE, M., “Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y la prescripción tributarias)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 283, 27 de febrero de 1997.

JUAN LOZANO, A. M., *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993.

JUAN LOZANO, A. M., “Las actuaciones de los órganos de gestión tributaria ante la perspectiva de modificaciones normativas”, en *Fiscal Mes a Mes*, núm. 70, 2002.

HERRERA MOLINA, P. M., “STC 202/2003, de 17 de noviembre: Los excesos de la interpretación conforme a la Constitución y los límites del contenido de las Leyes de Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas”, en HERRERA MOLINA, P. M. (Dirección) y CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coordinación), *Comentarios de jurisprudencia tributaria constitucional. Año 2003*, IEF, Madrid, 2004.

MANTERO SÁENZ, A., “La prescripción en el Derecho tributario”, en *HPE*, núm. 52, 1978.

MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, AEDAF, Madrid, 2005.

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

MARTÍN DELGADO, J. M., “Comentario general de jurisprudencia”, en *REDF*, núm. 7, 1975.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2005.

MELLADO BENAVENTE, F. M., “La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria”, en *CaT Monografías*, núm. 21, 2004.

MESTRE GARCÍA, E., *La Ley General Tributaria y su aplicación a las Haciendas Locales*, Fundación Asesores Locales, Málaga, 2004.

PALACIO RUIZ DE AZAGRA, F., en *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, CEF-REAF, Madrid, 2004.

PATÓN GARCÍA, G., “Ideas sobre los efectos de la comprobación limitada para una futura regulación”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2003.

PEÑA GARBÍN, J. M., “Los efectos del estatuto del contribuyente sobre la Inspección de los Tributos”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, 1998.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., “La prescripción en la nueva Ley General Tributaria”, en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. La nueva Ley General Tributaria (I)*, núm. 28, 2004.

PÉREZ ROYO, F., “Sobre la prescripción del Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma”, en *CT*, núm. 19, 1976.

PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F., *Análisis de la Ley 25/1995, de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “La ampliación de las actuaciones inspectoras a instancia del contribuyente”, en *Impuestos*, II/2000.

RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "Las liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección: supuestos para su práctica en la nueva LGT", en *CaT Monografías*, 2004.

SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976.

SANTI ROMANO, *Fragmentos de un Diccionario jurídico*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho financiero*, Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1991.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. 2º, Servicio de Publicaciones. UCM, Madrid, 1985.

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.

VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990.

WERT ORTEGA, M., "La notificación del acta previa de conformidad ¿Interrumpe la prescripción del acta definitiva de disconformidad? (Comentario a la Sentencia de la AN de 27 de noviembre de 2003, rec. núm. 675/2001), en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 254, 2004. ■