

Nota acerca del instituto de la prescripción en el nuevo Reglamento General de Recaudación.

Francisco ESCRIBANO
Catedrático de Derecho Financiero
de la Universidad de Cádiz

1. El instituto de la prescripción en el ámbito tributario ha gozado siempre de un cierto predicamento en cuanto expediente “favorecedor” del contribuyente liberado en su virtud de sus deberes tributarios. Su deficiente regulación en la L.G.T. suscitó no pocos acercamientos doctrinales a sus perfiles tributarios, tan distintos a los que el instituto posee en el ámbito del Derecho privado. Interés recientemente intensificado tal vez también para hacerse eco de la nueva regulación de algunos aspectos que se puede encontrar en la reforma de la L.G.T. mediante la Ley 10/1985.

En un escaso lapso de tiempo he tenido ocasión de formar parte de una Comisión en la que se presentaba como trabajo de habilitación un estudio sobre “La prescripción en materia tributaria” (1). Posteriormente, cuando leía la tesis doctoral de Fabiola Martín Cáceres (2), llega a mis manos la

(1) Me refiero al trabajo realizado por Ramón Falcón para el segundo ejercicio de su acceso a la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba.

(2) Documentado trabajo, bajo la dirección del Prof. Clavijo, acerca de “La prescrip-

estudios

monografía de Manuela Vega Herrero "La prescripción de la obligación tributaria" (3). La reciente publicación del nuevo Reglamento General de Recaudación (RGR, en adelante), aprobado por el RD 1684/1990, de 20 de diciembre (BOE de 3 de enero de 1991), donde se incluyen algunos preceptos destinados a la prescripción como otra toma de extinción de las deudas tributarias (arts. 59 a 62) y una cierta especial atención que siempre me mereció este tema (4), son el origen inmediato de las páginas que siguen, con la única ambición de dar noticia de las novedades que el RGR pudiera introducir y, en general, anotar brevemente los citados preceptos del RGR para encuadrarlos en el ámbito de la LGT, de la que este Reglamento es desarrollo.

2. Como bien pone de relieve la profesora Vega en las primeras páginas de su monografía (5), la LGT, cuando contempla la prescripción, regula varios aspectos más o menos directamente relacionados en sentido estricto con el instituto de la prescripción, entendido éste como instituto jurídico que afecta a la exigibilidad de la deuda (tributaria). En efecto, concordamos con la profesora de León en que ahí la LGT tanto regula el efecto del transcurso del tiempo sobre la facultad de la Administración para desplegar su función de liquidación, lo que en una primera aproximación podríamos calificar como un plazo de caducidad, cuanto el efecto del transcurso del tiempo sobre la acción para exigir el pago de las deudas tributarias ya liquidadas. Al tiempo que pueden encontrarse en la LGT referencias, asimismo, al transcurso del tiempo sobre la potestad sancionadora de la Administración y sobre el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Las normas del RGR que nos proponemos comentar sólo regulan la segunda de las cuestiones mencionadas, es decir, el efecto del transcurso del tiempo sobre el derecho a exigir el pago de la deuda tributaria liquidada, y a esta cuestión se circunscribe el comentario que sigue.

ción del crédito tributario", que obtuvo la máxima calificación de una Comisión de la que tuve la suerte de formar parte.

(3) Valladolid. Lex Nova. 1990.

(4) En "Procedimiento de liquidación: Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos", CT 19 (1976) puede encontrar el lector mi primer acercamiento a esta cuestión, con posiciones que tuvieron eco en la posterior regulación del instituto de la Ley 10/1985.

(5) VEGA HERRERO (1990) 14.



estudios

En una primera aproximación, la acotación de cuestiones suscitadas por el RGR puede sistematizarse así:

1. Delimitación objetiva del instituto prescriptivo.
2. Plazo y cómputo.
3. Actos interruptivos y requisitos.
4. Efectos de la prescripción.
5. Modo de aplicación.

Seguiremos esta sistemática que ha alterado en parte el orden de los preceptos de la norma que se comenta.

3. Por lo que se refiere a la delimitación objetiva hay que tener en cuenta en primer lugar, como ya advertimos, que el RGR se limita a establecer la regla de la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

Inmediatamente parece oportuno advertir que el RGR se limita a predicar esta regla de las deudas tributarias. En efecto, el art. 59.2 RGR remite a las normas específicas o a las reglas que se encuentran en la LGP la regulación de la prescripción de la acción para exigir el pago de deudas de derecho público no tributarias. Exclusión que no tiene fácil justificación desde la perspectiva general de este Reglamento, que define el ámbito objetivo de la gestión recaudatoria como el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios "...y demás de derecho público" (art. 1 RGR), no siendo éste el único ejemplo que cabría citar en relación con el ámbito objetivo de aplicación de las reglas del RGR a otros créditos no tributarios.

En segundo lugar, conviene precisar el ámbito asimismo objetivo del que se predica la regla, es decir, prescribirán a los cinco años las deudas tributarias liquidadas. Se trata de llamar la atención acerca del tipo de deuda respecto del que se está predicando la prescripción.

Aquí vuelve a tener sentido distinguir claramente este supuesto de aquél otro a que hace referencia la LGT y que aquí no se contempla: el derecho (sic) de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Nótese que se trata de dos momentos bien distintos y que conviene tener claramente diferenciados, sobre todo a partir de la generalización de las autoliquidaciones.



estudios

Como ya hemos escrito en otro lugar (6), ese fenómeno significa, desde la perspectiva del procedimiento tributario que viene a modificar, una hiperactividad del sujeto pasivo en detrimento de la actividad de la Administración que ahora sólo actuará en situaciones patológicas o para comprobar que la actuación del ciudadano ha sido acorde con el ordenamiento. Es decir, desde el punto de vista que aquí nos interesa, se trata de poner de relieve que el ámbito objetivo que aquí se contempla es exactamente el que se produce tras una actuación de la Administración a la que pone fin la realización de una liquidación que reglamentariamente notificada al sujeto pasivo determina la exigibilidad de la deuda: es decir, nos encontramos ante la secuencia procedimental que describen los arts. 126 a 128 LGT.

Y advertimos de esta cuestión por la relevancia que posteriormente atribuiremos a la fijación del inicio del plazo de prescripción.

Por tanto, se trata de dejar claro que aquí sólo se está contemplando uno de los supuestos a los que se refiere la LGT en su art. 64, concretamente el que se establece en el art. 64.b) LGT, que en la actualidad no es el procedimiento ordinario o habitual mediante el que el sujeto paga sus deudas tributarias.

Con estas consideraciones queremos poner el acento en la profunda alteración del procedimiento tipo consagrado en la LGT que produce el fenómeno de la autoliquidación: el resultado o efecto de la finalización del plazo para la presentación de la declaración con la correspondiente autoliquidación no será otro que el inicio del transcurso del plazo atribuido a la Administración para liquidar la deuda, es decir, para iniciar el procedimiento cuyo acto final y su notificación al sujeto significará, tras el correspondiente transcurso del plazo de pago voluntario sin que éste tenga lugar, el inicio del plazo de prescripción a que se refiere este art. 59 RGR.

4. En segundo lugar, se refiere la norma al plazo propiamente dicho. Se ha mantenido la línea ya iniciada con la reforma de la LGT de 1985, como es lógico dado el carácter y naturaleza de la fuente que aprueba el RGR, y se han unificado los plazos para todos los tributos, es decir, ya no se exceptúa el plazo de prescripción para las deudas provenientes del Impuesto sobre Sucesiones. En todo caso, ahora será el plazo de cinco años sin excepciones en relación con las deudas tributarias.

(6) "Procedimiento tributario". Nueva Enciclopedia Jurídica Seix (en prensa).

estudios

La finalización del plazo de pago voluntario es el momento de inicio del plazo de prescripción. Queremos insistir aquí acerca de lo que acabamos de precisar apenas. Se trata de subrayar que nos encontramos ante el procedimiento que la generalización de las autoliquidaciones ha convertido en excepcional, en minoritario, es decir, aquél mediante el que la Administración realiza la liquidación.

Por eso la finalización del período de pago voluntario a que se refiere el art. 59 RGR hay que ponerla en relación con el art. 127 LGT y es importante subrayar este aspecto de la cuestión porque el art. 72 RGR puede producir confusión cuando incluye bajo el epígrafe de recaudación en período voluntario "...c) La fecha de comienzo del plazo señalado reglamentariamente para su presentación, tratándose de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones".

Es evidente que en ambos casos nos encontramos con un pago voluntario, atendida la nota de no ser el resultado de un procedimiento ejecutivo, pero las similitudes son sólo esas. En efecto, nótese que la secuencia procedimental siguiente en cada uno de los supuestos de ese "pago voluntario" es bien diferente: en relación con el auténtico período de pago voluntario, desde la perspectiva del RGR, la finalización de ese período abre el procedimiento de apremio; en el otro, sólo la posibilidad de que la Administración compruebe el incumplimiento de ese deber de presentar la declaración y proceda, mediante la actuación de la Inspección, a regularizar la situación del sujeto que terminará con la notificación de una liquidación que, a su vez, abrirá el correspondiente período de pago voluntario al que se refiere el art. 72.a).

De ahí, asimismo, que la LGT distinga, y por eso también nuestra insistencia en esta distinción, entre el derecho de la Administración a liquidar y el ejercicio de la acción conducente a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

Aquél se iniciará el día que finalice el plazo reglamentario para la correspondiente declaración, y por eso también ése será el día a quo para que comience el plazo de prescripción (sic) de la acción administrativa correspondiente para realizar la oportuna liquidación.

En el segundo caso, el transcurso del plazo correspondiente sin que se hubiere satisfecho la deuda tributaria determinará el inicio del procedimiento de apremio al que se refiere el art. 128 LGT, y por eso también en este caso, al igual que en el anterior, ese será el día a quo para que se inicie el plazo de prescripción que ahora se predica de la acción para exigir el pago de la deuda liquidada, es decir, para iniciar el procedimiento de recaudación.



estudios

Finalmente, en la modalidad de tributos de notificación colectiva y periódica, el plazo comenzará cuando haya finalizado el plazo de pago voluntario que se inició en la fecha de apertura del correspondiente procedimiento recaudatorio.

5. En relación con los actos interruptivos y sus requisitos, el art. 61 RGR establece tres supuestos en su párrafo primero y, en el párrafo segundo, los efectos que produce esta interrupción.

Dada la naturaleza jurídica de la prescripción, en cuanto instituto que pretende garantizar el principio de seguridad jurídica ante lo que se considera una actitud negligente de quien debe ejercitar la acción conducente al pago, los actos directamente encaminados al ejercicio de ese derecho interrumpirán ese plazo. Desde esta perspectiva ha de considerarse tanto los actos del acreedor, en este caso la Administración, cuanto del deudor en la medida en que su deber, desde el momento en que se ha iniciado el cómputo del plazo, es el de pagar la deuda liquidada, al tiempo que se pone de manifiesto la auténtica dimensión del significado de la prescripción como la atribución de una excepción que el deudor opone a la acción del acreedor y que tiene su origen en la sanción por su negligencia y en la atribución de medios de defensa al deudor persecutorios del principio de seguridad jurídica que la prescripción quiere ayudar a preservar.

Ambos tienen un elemento en común: la finalidad de esos actos para que desplieguen su potencia interruptiva debe estar directamente encaminada bien a pagar la deuda, bien a exigirla.

En este sentido son de subrayar los requisitos que se exigen para que el acto de la Administración pueda interrumpir la prescripción en favor del sujeto pasivo. En primer lugar, que la actuación de la Administración se haga con conocimiento formal del obligado al pago, prueba de ese conocimiento que correrá siempre a cargo de la Administración que deberá notificar de forma fehaciente al sujeto pasivo el contenido de la correspondiente actuación. La Jurisprudencia ha añadido a este requisito, o mejor, ha precisado que esas actuaciones deben tener una finalidad específica y concreta, es decir, no cabe acudir a la viciosa práctica de enviar notificaciones cuya única finalidad consista en la interrupción de ese plazo.

En estos casos se ha declarado que el efecto interruptivo no se produce o que si a la notificación correspondiente no le sigue la oportuna actuación administrativa dentro del plazo, la prescripción retomará su curso sin que

estudios

se considere interrumpida por esa actuación. La exigencia de prueba documental de esa notificación o actuación administrativa con conocimiento formal del sujeto se refuerza al exigirse que esas actuaciones se documenten en cada caso de acuerdo con los requisitos exigidos en este Reglamento. Desde esta perspectiva se produce una especie de tipificación de las actuaciones que tienen fuerza interruptiva, es decir, se destierra la posibilidad de producir actuaciones cuya única finalidad sea la de la interrupción del plazo mediante la afirmación de que son actuaciones típicas. Típicas en cuanto el modo de documentarlas estará previsto en cada caso en el Reglamento.

En relación con las actuaciones del obligado, también se pone el acento en la inmediata relación entre esa actuación y la finalidad extintiva: no cualquier acto del sujeto, sino aquéllos de los que se pueda inferir la finalidad extintiva.

Por último, también tiene efectos interruptivos plenos la interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase (art. 61.1.c RGR); entiéndase, que tengan por objeto la deuda incurrida en proceso de prescripción.

6. En relación con los efectos de la interrupción, el párrafo segundo del art. 61 prevé el inmediato inicio de un nuevo plazo a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración. Lógicamente, se está contemplando sólo el supuesto de que en cualquiera de los dos casos el acto interruptivo no termine con el efectivo pago, es decir, se está contemplando sencillamente la posibilidad de que esos actos conducentes al cobro o al pago, bien no tengan éxito, bien sean actos que por sí mismos no pueden lograr la finalidad mencionada. En estos casos, el cómputo del nuevo plazo se reiniciará a partir de la fecha de la última actuación.

Por lo que se refiere a los efectos de la prescripción, recuérdese que nos estamos refiriendo sólo a una de las modalidades previstas en la LGT, es decir, sólo en relación con la acción de exigencia de pago de la deuda tributaria, el art. 62.4 establece lacónicamente: "La prescripción ganada extingue la deuda".

Nótese que en este sentido se producirá una de las peculiaridades más brillantes del instituto prescriptivo en materia tributaria si lo ponemos en relación con el instituto en el ámbito del Derecho privado: aquí es más que dudoso que pudiera realizarse semejante afirmación.

Es decir, la prescripción en el ámbito del Derecho privado, más se significa por la atribución de una excepción al deudor que puede oponerse



estudios

a la acción del acreedor, que por la propia extinción de la deuda. Y esta forma de entender el efecto extintivo tendrá una consecuencia de extrema relevancia a la que nos referiremos al cierre de esta breve nota: la prescripción habrá de ser aplicada de oficio (art. 60.1), lo que conviene recordar para evitar ciertos abusos de la Administración, e incluso a veces de la misma Jurisprudencia, que había iniciado la peregrina teoría de la tácita renuncia por parte del contribuyente a la prescripción tributaria ganada.

En nuestra opinión no es novedad lo que ahora el RGR establece, pero sí es de alabar la rotundidad de la expresión, acentuada por el comentado laconismo. Si de extinción de deuda se trata, para nada y bajo ningún argumento cabe defender la teoría de la renuncia —tácita o expresa— a la prescripción ganada. Volveremos sobre el tema.

Ese efecto prescriptivo lo predica por igual el art. 62.1 RGR de todos los obligados al pago. La única distinción que cabe hacer se encuentra expresamente recogida en el párrafo segundo de este art. 62 RGR. Se refiere este precepto a la otra cara de la moneda del efecto prescriptivo, es decir, se refiere a los efectos de la interrupción: en la misma medida en que el art. 62.1 se predicaba el efecto prescriptivo en relación con todos los obligados al pago, como consecuencia de la prescripción ganada, ahora una actuación conducente a la extinción de la deuda interrumpirá el plazo de prescripción para todos los obligados al pago. Regla que sólo tiene una excepción: a tenor de lo dispuesto en el mismo párrafo 2 del artículo 62, si los obligados son mancomunados y las actuaciones con efecto interruptivo se mantienen sólo con uno de los obligados mancomunados, por la parte correspondiente, sólo se interrumpirá el plazo para éste continuando su transcurso en relación con el resto de los obligados mancomunados.

Finalmente, se establece en el art. 62.3 RGR la regla de la interrupción del plazo en los casos en los que se produzca una acción administrativa en relación con una deuda liquidada en aquellos supuestos de que existan varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago: la norma del RGR establece la interrupción sólo en relación con la deuda a que se refiera la actuación conducente a la recaudación o aseguramiento de la deuda.

La norma es coherente con el propio instituto de la prescripción y con el mantenimiento de plazos estancos en relación con cada una de las deudas liquidadas, cuando éstas sean perfectamente distinguibles y, sobre todo, cuando la fecha de la liquidación sea diferente.

El problema pudiera presentarse en aquellos supuestos en los que la

estudios

deuda, si bien en relación con ejercicios diferentes, se liquida previa acta inspectora en unidad de acto.

Ciertamente se podrán distinguir en ese caso cada una de las deudas referidas, por ejemplo, a cada uno de los períodos regularizados, pero la cuestión surge en cuanto todas y cada una de ellas tienen la misma fecha de plazo a quo y es difícil imaginar una actuación administrativa que se refiera, en este caso, a una sola de ellas.

En cualquier caso, estimamos que la regla del RGR es clara y en el supuesto de que la actuación administrativa con efectos interruptivos dejara de referirse a alguna de ellas, ese efecto no se seguiría sino con las mencionadas expresamente en la actuación administrativa correspondiente.

7. Por último, en relación con lo que habíamos denominado modo de aplicación de la prescripción, conviene advertir de entrada acerca de la evidente mejora en la redacción del texto en relación con la escueta norma contenida en el art. 67 LGT y ello es importante porque, como ya dijimos, se habían producido algunos abusos en la interpretación y aplicación de esa norma de la LGT.

Ahora, el art. 60 RGR, amén de reproducir literalmente el contenido del art. 67 LGT, desarrolla algunos extremos que evidentemente estaban implícitos en la norma legal, pero que, como decimos, se habían puesto en cuestión por una práctica viciosa.

Así, amén de establecer, como ya se hacía en la LGT, que la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, se interpola una expresión que bien claramente, en nuestra opinión, se está haciendo eco de esa criticable práctica. La aplicación de oficio de la prescripción se hará "...incluso en los casos en los que se haya pagado la deuda..."

En nuestra opinión, la novedad reside sólo en que se trata de un efecto de la naturaleza de la prescripción en el ámbito tributario que ahora, simplemente, se hace expreso. No cabe, pues, argumentar que esto será así porque lo dispone el RGR y sólo a partir de su entrada en vigor. Entre otras razones, por la inmediata y directa de que semejante conclusión ignoraría el sistema de fuentes y sería ilegal una solución reglamentaria contraria a la legal.

En nuestra opinión, ésta es consecuencia lógica de la naturaleza jurídico pública de la deuda tributaria y de la estructura y naturaleza del instituto prescriptivo en la LGT. La necesidad de hacer expresa mención



estudios

de ese aspecto de su carácter automático o aplicación de oficio reside sólo en la viciosa práctica a que nos hemos referido, que es de esperar que no vuelva a reiterarse.

No me parecería sea correcto interpretar que este modo de aplicar la prescripción se extienda sólo a la prescripción de la deuda liquidada, aunque el art. 60.1 predique expresamente este efecto de “La prescripción a que se refiere este capítulo...”, ello no es sino consecuencia lógica del limitado campo objetivo, según vimos, a que se refieren estos artículos del Reglamento en relación con las diversas modalidades que aparecen recogidas en la LGT. Mas sobre todo porque, como hemos dicho, esa expresa regla está implícitamente contenida en el art. 67 LGT y allí se predica de la prescripción sin especificar modalidades.

Establece el segundo párrafo del art. 60 RGR la competencia orgánica para la declaración de la prescripción que habrá de realizarla el Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Hacienda. Las deudas declaradas individualmente prescritas durante el año aparecerán relacionadas en expediente colectivo que se instruirá por dicha Dependencia de la Administración de Hacienda (art. 60.3 RGR). Las deudas declaradas prescritas serán dadas de baja en cuenta.

