

E studios y Colaboraciones

NOTAS SOBRE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA. VIRTUALIDAD INTERRUPTIVA DE ACTOS DISCONFORMES AL ORDENAMIENTO Y DE LOS RECURSOS INTERPUESTOS FRENTE A LOS MISMOS. LA NUEVA REGULACIÓN FORAL SOBRE DICHA CUESTIÓN

LUIS JAVIER IRASTORZA LETAMENDIA (*)

INTRODUCCIÓN. LA PRESCRIPCIÓN Y SU INTERRUPTIÓN EN OTRAS RAMAS DEL ORDENAMIENTO

La prescripción, cuya regulación en los artículos 1930 y siguientes del Código civil tiene una doble vertiente, como modo de adquisición y modo de extinción, es una de las instituciones básicas en las que se plasma el principio de seguridad jurídica. En el ámbito administrativo, donde se configura exclusivamente como modo de extinción de obligaciones tiene la virtualidad de impedir la existencia de una situación de pendencia indefinida en las relaciones jurídicas que vinculan a la Administración con los ciudadanos.

Ahora bien, aunque la regulación de la prescripción no es homogénea en las distintas ramas del ordenamiento jurídico, existen unas reglas o funda-

mentos comunes en todas ellas, que conviene tener en cuenta a la hora de abordar y centrar el tema que vamos a intentar desbrozar.

Como cuestión previa, debemos señalar que, tal y como apunta FERNÁNDEZ URZAINQUI,¹⁾ la jurisprudencia se ha decantado por la autonomía e incluso independencia de las prescripciones adquisitivas y extintiva, rechazando explícitamente la aplicación del artículo 1946 del Código Civil, relativa a la adquisitiva, a la segunda.

Algunas de dichas reglas comunes que pueden extraerse de la doctrina y de la jurisprudencia del instituto de la prescripción extintiva, de la interrupción y de la suspensión de la prescripción son que

¹⁾ FERNÁNDEZ URZAINQUI, Francisco *La interrupción de la prescripción extintiva*. Aranzadi Civil Volumen II 1995 Parte Estudio

(*) Licenciado en Derecho (Diputación Foral de Gipuzkoa).

la prescripción opera por la inacción, y que tiene lugar por el mero transcurso del tiempo, así como que ha de ser tratada con un criterio restrictivo al no estar constituida sobre los principios de la justicia intrínseca, sino que basada en la idea de abandono y dejadez y, en último término, en el principio de seguridad jurídica. Por ello, debe decaer en cuanto aparezca evidenciado el "animus conservandi" por parte del titular de la acción, aparición con la que ha de entenderse queda correlativamente interrumpido el "tempus prescriptionis" (SSTS 17-12-1979, 12-7-1991, 2-11-2005).

También es común y unánime que la interrupción implica la amortización del tiempo pasado que se tiene por no transcurrido. A partir de la interrupción, hay que comenzar a computar el nuevo plazo para que se cumpla el tiempo de la prescripción SSTS 2-3-2003 y 2-11-2005, mientras que la suspensión de la prescripción – que no la admite ni el Código Civil ni el ordenamiento tributario- paraliza ésta, no corre el tiempo para la misma pero no inutiliza el ya transcurrido y así, cuando desaparece la causa de suspensión se reanuda el cómputo de prescripción.

De ello pudiera derivarse que, siendo lo normal que los derechos cuando existen se reclamen o sean reconocidos por los obligados, constituyendo la interrupción la negación misma de los presupuestos de la prescripción, y siendo ésta una institución que debe ser interpretada restrictivamente, la interrupción debe ser interpretada en sentido extensivo. No obstante, no ha sido así la posición jurisprudencial que ha entendido que la interrupción debe ser también entendida restrictivamente, por la inseguridad e incertidumbre que llevaría consigo la exigencia y virtualidad del derecho mismo (SSTS 2-5-1918, 10-10-1972 y 26-9-1997)

Respecto a las diferencias existentes entre los diferentes ordenamientos en relación con las formas

de interrumpir la prescripción de las acciones vemos que en el artículo 1973 del Código Civil se señala que es "por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor", mientras que el Código de Comercio en su artículo 944 señala que es "por la demanda u otro cualquier género de interpelación judicial hecha al deudor". No obstante como señala RUBIO TORRANO²⁾ debe indicarse que la jurisprudencia (STS 8-3-2006) ha reiterado en varias sentencias que no se aprecian razones válidas para seguir manteniendo que la reclamación extrajudicial no pueda interrumpir la prescripción también en el ámbito mercantil.

Respecto del reconocimiento de deuda -que no está establecida como medio de la interrupción en el ámbito tributario- debe señalarse que resulta interesante la STS de 26 de junio de 2001, al manifestar que nunca podría estimar que el plazo de prescripción está corriendo mientras la deuda figure en la contabilidad de la demandada, lo que teniendo en cuenta la publicidad de las cuentas o al menos su permanente conocimiento por la acreedora supone un palmario y constante reconocimiento de la deuda por el deudor con el efecto establecido por el artículo 1973 del Código Civil.

Otra cuestión que debe tenerse presente es que constituye requisito fundamental para la virtualidad interruptiva de cualquier acto el hecho de que el deudor tenga conocimiento de esa actuación del acreedor, sin que sea pacífica la jurisprudencia en torno a la virtualidad interruptiva cuando fracasa la acción ejercida. La STS de 19-9-1985 estableció que la prescripción de la acción se interrumpió por su ejercicio ante los Tribunales, aunque la resolución

²⁾ RUBIO TORRANO, Enrique. *Interrupción de la prescripción de las obligaciones mercantiles. Aranzadi Civil 3/2006*

judicial no resolviera el fondo del asunto por haberse presentado la demanda ante órgano incompetente por razón del territorio. En esta misma línea, la SAP Cádiz de 8-10-1992 entiende que no privó de validez a la interrupción el hecho de que existiera inhibitoria del juez, a favor del competente. En cualquier caso, esto es predicable cuando la incompetencia no ha sido impedimento para la notificación judicial de la demanda al interpelado.

Por último debe señalarse que la STS de 20-6-1994 entendió que había elementos suficientes para acreditar la voluntad de reclamar, incompatible con la dejación y el abandono que sanciona la prescripción aun existiendo falta de legitimación o falta de representación, aunque debe admitirse que la jurisprudencia no es tan pacífica cuando el rechazo se produce por dicha causa.

Del mismo modo debe recordarse que, aunque el artículo 944.2 del Código de Comercio dispone que "se considerará la prescripción como no interrumpida por la interpelación judicial, si el actor desistiera de ella o caducara la instancia o fuese desestimada su demanda", el Tribunal Supremo ha entendido este último inciso en el sentido de que tal demanda no sea o no pueda ser admitida por los Tribunales SS 13-10-1927 y 15-3-1989) o de que siéndolo de lugar " a la absolución del demandado tras el examen y compulsión de la pretensión ejercitada (S 28-12-1989), lo que ya significa en el fondo, que más que quedar sin efecto la interrupción es que se declara la inexistencia de la acción sustantiva que se esgrimía en el proceso.

LA PRESCRIPCIÓN Y SU INTERRUPTIÓN EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

En el ordenamiento tributario existe la prescripción como modo de extinción de la obligación tribu-

taria. En la antigua Ley General Tributaria (230/1963), así como en las derogadas Normas Forales concordantes y en la todavía vigente Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, de Navarra la prescripción se encontraba regulada en el artículo 64 (55 en la Ley Foral de Navarra vigente) el cual indicaba que prescribían a los cuatro años los diferentes derechos y acciones. A los efectos que en este momento nos interesa, cabe incidir que en su letra a) se fijaba la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, mientras que en el artículo 65 (56 en la Ley Foral de Navarra) se señalaba el dies a quo o día inicial del cómputo del referido plazo, siendo el artículo 66 (57 en Navarra) el artículo que regulaba los supuestos de interrupción de prescripción.

A tal efecto se transcriben los preceptos correspondientes de la Ley Foral 13/2005, de 14 de diciembre, General Tributaria vigente en Navarra:

"Artículo 55. Plazos.

Prescribírán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.*
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.*
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.*

Artículo 56. Cómputo.

El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue:

En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b), desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario;

en el caso c), desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones; y en el caso d), desde el día en que se realizó el ingreso indebido.

Artículo 57. Interrupción.

1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a, b y c del artículo 55 se interrumpen:

Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.

Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador.

Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 55 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia."

Vemos que los supuestos establecidos para la interrupción de la prescripción tributaria no coinciden con los fijados en la prescripción civil, pero es que como señala ALONSO ARCE ³⁾ aun compartiendo un origen común con la misma es una institución autónoma que puede adoptar y adoptó un

³⁾ ALONSO ARCE, Iñaki. *LA prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria n°29* Editorial Aranzadi 2003. Pág 94

régimen jurídico diverso y particular.

Con este panorama normativo tan escueto en materia de prescripción, hay que decir que se han planteado muchas cuestiones en relación con la misma, pero a los efectos que nos interesan en estas notas, vamos a centrarnos en dos concretos puntos, que se plantearon por separado, pero que en algunas ocasiones concurrían en un mismo supuesto de hecho.

- La primera cuestión a la que haremos referencia será la virtualidad interruptiva de la prescripción de actos administrativos declarados nulos, así como de los simplemente anulados
- La segunda cuestión fue la de cuestionarse la configuración de la interposición de recursos o reclamaciones como causa de interrupción.

Respecto de la primera cuestión tal y como señaló el TSJ de Andalucía en su sentencia de 22 de abril de 1999 la solución no viene dada directamente por las Normas Tributarias, si bien como apunta ALONSO ARCE ⁴⁾ cabe convenir en que es pacífico que interrumpe la prescripción en principio cualquier actuación realizada por la Administración que reúna las siguientes características:

- Que sea realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo.
- Que sea conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible.

⁴⁾ ALONSO ARCE, Iñaki. *Op. Cit.* Pág. 85

La derogada Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria de Gipuzkoa, -o su concordante Ley 230/1963- así como el Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación - o su concordante Real Decreto 1684/1990- guardaban silencio al respecto. Ahora bien, lo cierto es que en el ámbito de territorio común el Reglamento de Recaudación de 1968 establecía en su artículo 63.3 que no se consideraría interrumpido el plazo de prescripción de la acción recaudatoria si las actuaciones administrativas se declarasen nulas de oficio o a instancia del interesado.

Esa indefinición normativa dio lugar a una gran litigiosidad y, por ende, a una multitud de resoluciones administrativas y judiciales en relación con dicha cuestión, así como a distintas posiciones doctrinales.

Siguiendo un orden cronológico y tal y como manifiesta FALCÓN Y TELLA⁵⁾ cabe manifestar que inicialmente - al menos eso parece desprenderse de las STS 22-3-1974 y 18-6-1976- era criterio consolidado que los actos de investigación, comprobación o liquidación tenían eficacia interruptiva aunque posteriormente fuesen declarados nulos.

No obstante, el legislador introdujo el anteriormente citado precepto en el Reglamento de Recaudación de 1968, que aunque posteriormente desapareció del Reglamento de 1990, la doctrina (J.J.BAYONA y M.T SOLER ROCH o M.VEGA⁶⁾) consideraba que era un criterio subsistente y aplicable, sosteniendo que su supresión obedecía a la su-

perfluidad del precepto.

Así comienza a imponerse una corriente doctrinal y jurisprudencial que se inclina por entender que las actuaciones administrativas que sean declaradas nulas de pleno derecho no tienen esa virtualidad interruptiva, en atención a que la gravedad del vicio invalidante que padecen "ab origine" determina que sus efectos sean "ex tunc", esto es, desde entonces, y hace que esos se tengan por inexistentes desde que se dictaron siendo el vicio insubsanable e invalorable.

Por el contrario, esta doctrina entiende que en los actos que hayan sido anulados, pero por estar viciados simplemente de nulidad relativa, esto es, por no ser el vicio invalidante encuadrable en el artículo 153 de la Ley General Tributaria o concordante 147 de la Norma foral General Tributaria, la declaración tiene efectos "ex nunc" es decir, desde ahora, otorgando a las actuaciones anuladas efectos interruptivos en materia de prescripción.

Dentro de esta corriente jurisprudencial se enmarcan la STS 19-1-1996 seguida por varios Tribunales Superiores (STSJ Andalucía -Sevilla 31-3-1999, STSJ Cantabria 23-6-1998 TSJ Murcia 10-6-1998). Como corolario de dicha actuación cabe transcribir la STSJ País Vasco de 8-9-2003 que expresa en su fundamento jurídico SEGUNDO:

"SEGUNDO.- En consecuencia, hay que decidir hasta qué punto asiste la razón al demandante cuando entiende ganada la prescripción por el tiempo transcurrido entre la fecha de su autoliquidación (1990) y, o bien, la de inicio de actuaciones inspectoras (3 de febrero de 1997), o más rigurosamente, la de inclusión en el programa de Inspección, evidentemente, con el fin de investigar, y en su caso, regularizar el alcance del rendimiento neto derivado de actividades

⁵⁾ FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La prescripción en materia tributaria*. Editorial La Ley 1992 pág. 136

⁶⁾ Citados por FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Liquidaciones anuladas en vía de recurso e interrupción de la prescripción*. *Quincena Fiscal Aranzadi* número 21/1997.

profesionales obtenido durante el citado período impositivo. La comunicación por la que el Servicio de Gestión el 6 de mayo de 1996 remite a la Subdirección de Inspección la declaración del demandante por si se estimara conveniente su comprobación o inspección carece de contenido material necesario para disfrutar, aún con independencia de lo sucedido, de genuina fuerza interruptora, razón por la que a priori se excluye del presente cómputo.

Pese a lo que cree la Administración, sus argumentos, analizados detenidamente, no pretenden convencer al Tribunal de la impropiedad de seguir abogando por el mantenimiento de la interrupción de la prescripción durante la sustanciación de la reclamación en la vía administrativa o del ulterior recurso jurisdiccional (doctrina a la que encuentra abonado el Tribunal Supremo, STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, secc. 2ª, S 29 enero de 1994), sino que se sitúan en otro plano, que es el de la carencia de eficacia interruptiva de la prescripción de los actos tributarios declarados nulos de pleno derecho, por otra parte conforme con el sentir jurisprudencial expresado mayoritariamente; en efecto, tanto los Tribunales del orden contencioso-administrativo (STSJ Murcia, secc. 2ª, S 23/1/02, STSJ, SAC, secc. 2ª Castilla-La Mancha, S 31/1/02, y 9/1/02, TSJ Galicia, SCA, sec. 2ª, 15/6/01), como los enclavados en la Administración (TEAC, vocalía 9ª, R 9/2/01) admiten que la única excepción a la tesis de que los actos administrativos declarados nulos mantienen su eficacia interruptiva de la prescripción aunque resulten posteriormente anulados se encuentra en los que se declaran «nulos de pleno derecho», a los que se aparea un restablecimiento pleno de la situación inmediatamente anterior al momento de dictarse, en concordancia con la gravedad de la infracción del

Ordenamiento a la que dan respuesta. En otras palabras, el acto nulo de pleno derecho se esfuma del mundo jurídico, y el aplicador del Derecho debe proceder y actuar como si no hubiera existido nunca: el cómputo efectuado con arreglo a estos principios es conforme con la pretensión de la parte actora favorable al reconocimiento de la prescripción, puesto que, una vez descontada la interrupción comenzada el 28 de enero de 1992, el vacío existente entre el mes de la autoliquidación y el principio de las actuaciones inspectoras, o de sus prolegómenos, colma el plazo quinquenal de prescripción consagrado legalmente-art 66. NFGT.”

No obstante, con posterioridad se han ido abriendo paso algunas posiciones doctrinales (FALCÓN Y TELLÁ⁷⁾) y otra línea jurisprudencial, ejemplo de la cual son los pronunciamientos jurisprudenciales: STSJ Canarias-Las Palmas en su 20-1-1993, STSJ Navarra 1-2-2001 así como repetidamente el TSJ de la Comunidad Valenciana, 15-6-1998 2-12-2002, 28-11-2003, (cuyo fundamento tercero se transcribe parcialmente a continuación) 22-4-2004, (objeto de casación en recurso en interés de ley en la reciente STS 19-4-2006) y 19-11-2004, o la reciente STSJ País Vasco 7 de abril de 2006 que entienden que incluso las actuaciones administrativas que hayan sido anuladas por vicio de nulidad relativa, también carecen de eficacia interruptiva en materia de prescripción.

“A mayor abundamiento es evidente que en el presente caso se produce la prescripción pues por distintos tribunales (véase la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de abril de 1996 o de 10 de julio de 1997), y por

⁷⁾ FALCÓN Y TELLÁ, Ramón: Liquidaciones anuladas en vía de recurso e interrupción de la prescripción. Quincena Fiscal Aranzadi número 21/1997.

esta misma Sala se ha manifestado así, en la sentencia 207/1998, de 7 de marzo, donde se dice que " ciertamente la Sala se inclina a pensar que, cualquiera que fuera el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea nulo de pleno derecho o simplemente anulable, ese acto, ineficaz, no puede producir efecto alguno, y en razón de esa ineficacia carece de virtualidad interruptiva. Afirmar lo contrario sería ir contra la naturaleza de las cosas, pues un acto contrario a derecho, produciría efectos, concretamente el de interrumpir la prescripción".

Quienes patrocinan dicha postura, entienden, básicamente, que la anulabilidad de un acto administrativo determina que no puedan mantenerse las consecuencias perjudiciales para el administrado que se hayan producido con anterioridad a la resolución anulatoria. Del mismo modo, señalan que en derecho administrativo cabe predicar, con importantes matices, los efectos "ex tunc" de la anulabilidad, en base al principio de sujeción de la actuación administrativa al imperio de la ley. Ello determina que la diferencia principal entre la sanción de nulidad o de anulabilidad viene dada en que, en este último supuesto, si el obligado tributario no combate dicha actuación en forma y plazo hábiles, la misma deviene válida por haber sido sanada y convalidada. Ahora bien, habiendo reaccionado e interpuesto los oportunos recursos la anulación tiene efectos "ex tunc" o desde entonces y no "ex nunc" o desde ahora.

No obstante la polémica ha sido zanjada, al menos en territorio común, tras la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2006, dictada en recurso de casación en interés de ley interpuesta contra sentencia del TSJ Comunidad Valenciana de 22 de abril de 2004, en la que declara la siguiente doctrina legal:

"La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos".

La segunda cuestión que hemos indicado era la interposición de recursos o reclamaciones. Esta causa de interrupción, cuya justificación la encontramos en la lógica de quebrantamiento del silencio de la relación jurídica y que sirve, entre otros supuestos, para desvirtuar la falta de notificaciones o las notificaciones defectuosas que por si solas hubieran producido la prescripción –STS 18-3-1999 – ha sido asumida por la jurisprudencia sin ninguna objeción, si bien la doctrina científica se ha alzado en contra de la existencia de dicha causa.

Tal y como ha señalado MARTÍNEZ GINER ⁸⁾ a la vista de que el precepto no especifica cual es el sujeto que interpone el recurso ha manifestado que, atendiendo a que el supuesto de prescripción se desarrolla siempre en beneficio del deudor, -y siguiendo a BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH-, pudiera entenderse que el precepto esté contemplando la interposición del acreedor, recordando que la Intervención General Del Estado se encuentra legitimada para interponer los referidos recursos y reclamaciones. Más recientemente PÉREZ DE AYALA ⁹⁾ BECERRIL también ha apuntado la aplicabilidad de dicho precepto en los supuestos de interposición por la Administración de recurso de alzada

⁸⁾ MARTÍNEZ GINER, Luis. "Suspensión e interrupción de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria" Revista de contabilidad y tributación núm. 225 Centro de Estudios Financieros. Pág. 15

⁹⁾ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. La prescripción en la Nueva Ley General Tributaria. Monografías Carta Tributaria 8/2004. Pág. 11

ante el TEAC contra resolución dictada por un TEAR contraria a sus derechos.

En lo que coincide la doctrina es en criticar que un acto de deudor –posiblemente el único acto de que dispone- dirigido precisamente a negar la existencia de la obligación y a combatir precisamente el acto administrativo pueda perjudicarle y se asimile a un acto de reconocimiento de deuda, lo que atenta contra la propia naturaleza del instituto de la prescripción.¹⁰⁾

No ha obviado la doctrina el hecho que la interposición de un recurso viene precedida en la inmensa mayoría de los casos de un acto administrativo previo que es el que se combate. Por ello se ha llegado a afirmar que la interposición del recurso no es propiamente una causa de interrupción, sino que debiera entenderse que lo que el legislador pretendía era prolongar el inicio del cómputo del plazo trasladando el dies a quo o día inicial del nuevo plazo al día que se interponía el recurso o reclamación. Ello ha sido contestado en el sentido que siendo coherente con dicha postura, -sin olvidar que nada en ese sentido dice la ley- debiera, con independencia de la interposición de recurso o no iniciarse el cómputo del plazo el día en que finalizara el plazo para la interposición de recurso.

Lo que tiene quizás más relevancia en esta causa de interrupción es que dicho acto abre un nuevo procedimiento de revisión administrativa o jurisdiccional y que en puridad su importancia es anudar la suspensión del plazo de prescripción mientras dura la tramitación o sustanciación del recurso. Es doctrina pacífica que no se computa el plazo de prescrip-

ción en los supuestos en los que el recurso interpuesto sea ante los órganos jurisdiccionales, a diferencia de la consolidada doctrina jurisprudencial relativa a la admisibilidad de la prescripción como causa de extinción de la obligación mientras se sustancia la reclamación económico-administrativa, -doctrina contra la que he manifestado mi oposición¹¹⁾ con anterioridad- y que da lugar a la sorprendente doctrina reciente del Alto Tribunal de 16-6-2006 relativa a ingresos indebidos. Pues bien, esta línea de inexistencia de cómputo de plazo de prescripción durante la sustanciación del procedimiento jurisdiccional difícilmente puede sostenerse cuando no se otorga eficacia alguna a efectos de prescripción al acto por el que se inicia dicho proceso jurisdiccional.

En cualquier caso, la trascendencia de la admisión de la interposición de dicha causa de interrupción de prescripción deviene absoluta cuando el acto que se combate es ulteriormente declarado disconforme a derecho bien por adolecer de vicio bien de nulidad, bien de anulabilidad. En estos supuestos, el debate de la gravedad del vicio incurrido en ese acto ha devenido estéril por entender los órganos jurisdiccionales que concurrían otros actos interruptivos de la prescripción como era la interposición de recurso o reclamaciones

En esta misma dirección, deben enmarcarse los pronunciamientos jurisprudenciales que han entendido que, incluso en los supuestos de nulidad de pleno derecho, acontecen actuaciones que tienen virtualidad interruptiva en la prescripción. Dichas actuaciones no son administrativas sino del obligado tributario y ello se debe a que el artículo 66.1

¹⁰⁾ SIMÓN ACOSTA Eugenio, CHECA GONZÁLEZ Clemente, GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio, LOZANO SERRANO Carmelo. *Un recurso de reposición en el que se declara nulo un acto de la Administración acreedora ¿interrumpe la prescripción?* Jurisprudencia Tributaria Aranzadi 1996. Tomo II Pág. 1512 y ss.

¹¹⁾ IRASTORZA LETAMENDIA, Luis Javier. *Algunas consideraciones sobre la prescripción tributaria en vía de revisión. Problemas y posibles soluciones en aras a evitar un previsible incremento en la conflictividad tributaria.* Zergak núm. 27. Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

de la LGT de 1963 disponía:

“1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.”

Algunas resoluciones judiciales STSJ Andalucía, (Granada) 2-6-2003, SAN 22-2-2001, STSJ del País Vasco de 13-11-2001 – (JUR2002\78967) o STSJ País Vasco 26-7-2004 (JT 2005\281) parecen mantener que con independencia de la validez de las actuaciones administrativas, las actuaciones del deudor interrumpen “per se” la prescripción.

En concreto en la última sentencia citada se indica:

“La jurisprudencia del Tribunal Supremo es constante a la hora de atribuir plena eficacia interruptiva en base al artículo 66.1.b) LGT, a la interposición de tales reclamaciones, pudiendo citarse así, entre otras muchísimas las STS de 26 de junio de 1987 (RJ 1987, 4925), 6 de octubre de 1989 (RJ 1989, 7031), 23 de octubre de 1990 (RJ 1990, 8290), 18 de marzo (RJ

1992, 2319) y 21 de octubre de 1992 (RJ 1992, 8025), 8 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1007), 19 de enero (RJ 1996, 6269) y 16 de marzo de 1996 (RJ 1996, 2658). En la última de ellas, llega a declararse que, “...parece un contrasentido que según lo expresado en el apartado b) del artículo 66 de la Ley General Tributaria sea, precisamente, la actividad impugnatoria del particular favorecido con la prescripción ya iniciada la que interrumpe el plazo prescriptivo de la misma (...). Pero no es así”. Esa eficacia se producirá, como recuerda la STS de 6 de mayo de 2002 (RJ 2002, 4230), «de conformidad con el criterio jurisprudencial, fundamentalmente representado por la sentencia de esta sala de 6 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8418), según el cual y en interpretación del art. 66.1, aps. b) y c) LGT (RCL 1963, 2490), «no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido.

De otra parte, y aunque el recurso no aborda estrictamente esta perspectiva, es, en general, acertado afirmar que los actos propiamente nulos no son susceptibles de incidir sobre la prescripción, -distinto suele ser el tratamiento cuando se trata de actuaciones procedimentales meramente anuladas por defectos formales, pero que han sido conocidas por el sujeto pasivo (STS de 6 de mayo de 1995) [RJ 1995, 3666]-, pero carece en el presente caso de toda relevancia la elucidación de este extremo, pues, como venimos diciendo, concurre causa interruptiva de la prescripción fundada en otro de los elementos le-

gales que la tipifican, y en particular, «por la interposición de reclamaciones o recurso de cualquier clase».

En esta misma línea, la STS 6-6-2003 (RJ 2003\7088) manifiesta en su fundamento jurídico cuarto:

*Cuarta.- Pero, además, la entidad recurrente no ha mencionado, ni tenido en cuenta que el 2 de abril de 1985, interpuso la reclamación económico administrativa N° 1196/1985, que interrumpió la **prescripción** de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490), que dispone: «1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letra a) (derecho a liquidar), b) (acción para exigir el pago) y c) (acción para imponer sanciones) del artículo 64 se interrumpen: (...). b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase», hecho este que no le ha pasado inadvertido al Abogado del Estado, el cual sí invoca este precepto, e incluso resalta la diferencia con el artículo 1973 del Código Civil (LEG 1889, 27), que a diferencia del Derecho Tributario, dispone que «la **prescripción** de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor (...)», es decir, por la actividad del acreedor conducente al pago de las obligaciones, en cambio, como hemos expuesto, en el Derecho Tributario se interrumpe la **prescripción** por la interposición del recurso y reclamaciones por el deudor y también por el acreedor, si hubiere lugar a ello.»*

Ahora bien, no faltan resoluciones jurisprudenciales (STSJ Madrid 28-2-2004, STSJ Canarias 20-7-2001) que manifiestan que siendo la nulidad “extunc” deben reputarse inexistentes tanto el acto administrativo como todas las actuaciones requeridas

para la tramitación del procedimiento que ha declarado su nulidad, y ello se va a conformar como una pieza fundamental en la interpretación de la nueva normativa foral. Por el contrario tampoco faltan opiniones doctrinales¹²⁾ así como resoluciones judiciales STSJ Murcia 7-2-1996 que restringen el ámbito de la anulación al acto anulado y entienden que mantienen virtualidad interruptiva todos los actos anteriores y posteriores no afectados por la anulación.

La doctrina administrativa (DGT 26/07/2005 –Consulta 0238-05), ha sostenido que con la nueva normativa, continúa vigente esa interpretación manifestando que el plazo de prescripción se interrumpe por la Administración Tributaria por la primera actuación realizada por la Administración encaminada a la liquidación del impuesto, siempre que de ella tuviera conocimiento formal el obligado tributario. Ello sin perjuicio de que también interrumpieron la prescripción la liquidación dictada, siempre que le fuera debidamente notificada, así como la interposición del recurso de reposición y cualquier acto realizado en el curso del mismo y del que tuviera conocimiento formal el obligado. Concluye afirmando que el hecho de que como consecuencia de la estimación del recurso de reposición la liquidación efectuada por la Administración resultase anulada no implica que también se anule la interrupción de la prescripción que se produjo con cada una de las actuaciones integrantes del procedimiento llevado a cabo por la Administración de las que tuvo conocimiento formal el obligado tributario.

¹²⁾ FALCÓN Y TELLA, señala en relación con la nulidad de una liquidación derivada de unas actuaciones inspectoras que la nulidad de la liquidación inicial no conlleva la anulación de las actuaciones anteriores a dicha liquidación, las cuales, por tanto, no han de repetirse. “Liquidaciones anuladas en vía de recurso e interrupción de la prescripción”. Quincena Fiscal Aranzadi número 21/1997”

LA NUEVA REGULACIÓN EN DICHA MATERIA

Tanto la Ley 58/2003 como las diferentes Normas Forales de los distintos Territorios Históricos - Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria, de Gipuzkoa, la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero de Álava y la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo de Bizkaia- han regulado mucho más detalladamente el instituto de la prescripción en general y sus causas de interrupción en particular.

Debe remarcarse el hecho de que en relación con la interrupción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se ha establecido en el apartado 1 del artículo 68 –artículo 67 de las Normas Forales citadas- lo siguiente:

“a) 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.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o auto-

liquidación de la deuda tributaria.”

Como cuestión previa debe indicarse que el inciso relativo a la Junta Arbitral que ha sido subrayado es una peculiaridad foral que no figura en la Ley 58/2003. Respecto de dicha peculiaridad cabe cuestionarse si ello se reconduce a una causa de suspensión o es efectiva y estrictamente una causa de interrupción. Entiendo que dada la naturaleza de la Junta Arbitral y habida cuenta la doctrina jurisprudencial de posibilidad de prescripción en vía económico-administrativa, existían argumentos suficientes para entender que no siendo un órgano jurisdiccional strictu sensu debía primar la idea de considerar que, si transcurre el plazo de cuatro años sin dictaminar la oportuna resolución, el derecho de la Administración Tributaria debía decaer. A ello abonan las circunstancias de que, por una parte, el obligado tributario no forma ni tan siquiera pieza o parte del proceso, por otra, el hecho de que la divergencia se produce entre Administraciones Tributarias y, por último, por la dicción de lo dispuesto en los apartados 5 y 6 del referido artículo 67 dedicados a la fecha en la que se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. El apartado 5 establece el efecto típico de la interrupción, esto es, el reinicio inmediato del cómputo del plazo, estableciendo en su inciso último que existen ciertas excepciones que se encuentran en el apartado siguiente, esto es en el número 6, en el que se establecen supuestos en los que rezuma la idea de suspensión o interrupción suspensiva, puesto que el reinicio del cómputo inicial del plazo tiene lugar cuando finaliza el procedimiento que motivó la interrupción. Ahora bien, aunque en dicho apartado 6 no ha sido incluida la intervención de la Junta Arbitral, el apartado 7 se reserva a dicho supuesto y establece que, por planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral, el reinicio tiene lugar, como en el apartado 6, con resultado similar a la “interrupción suspensiva”, puesto que reinicia el cómputo del plazo a di-

ferencia de la suspensión (que determinaría la reanudación del plazo por el tiempo que restase).

Continuando con el examen del precepto transcrito debe advertirse que tal y como ha señalado JUAN LOZANO,¹³⁾ el legislador, rechazando la posibilidad apuntada en el Informe para la reforma de la LGT de julio de 2001 de establecer un sistema mixto de causas de interrupción y de suspensión, otorgando los efectos producidos por esta última a la interposición de recursos o reclamaciones ha descartado la suspensión de la interrupción y ha fortalecido la figura de la interrupción, con el efecto consustancial al mismo, esto es, de reinicio del cómputo del plazo de prescripción, adicionando incluso nuevos actos que tengan efecto interruptivo.

En este sentido, debe indicarse que sorprende que el legislador ha optado por dicción diferente cuando el acreedor sea la Administración o el contribuyente. Remarca la idea de interrupción —determinada con la existencia de actuaciones concretas— en los supuestos en los que la Administración figura como parte acreedora, al emplear la forma *“Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos”* mientras que cuando el acreedor es el obligado tributario, subyace o remarca la idea de suspensión la fórmula empleada por el legislador *“Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos”*

No obstante, la peculiaridad foral más relevante en materia de prescripción no es, a mi juicio, la citada anteriormente relativa a la interrupción por el posible planteamiento de un conflicto ante la Junta

Arbitral —y ello aun cuando esta cuestión sea la única a la que se hace mención en el preámbulo de algunas Normas Forales— sino otro precepto que con distinta dicción en los diferentes Territorios Históricos abordan la cuestión relativa a la virtualidad interruptiva de la interposición de recursos y reclamaciones que, estimadas íntegramente, declaran disconforme a derecho el acto impugnado.

La dicción de dichos preceptos si bien es similar, puede esconder profundas diferencias en sus consecuencias. Probablemente ambos preceptos pretenden dar respuesta a esa polémica doctrinal y jurisprudencial relativa a la interrupción de la prescripción en contra del obligado tributario por actos efectuados por el mismo, como es la interposición de recursos pero asocian dicha causa de interrupción con la disconformidad a derecho del acto impugnado.

Así, el artículo 67.9 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa— al igual que el artículo 67.9 de la Norma Foral 6/2005 de Álava, establece:

“9. No se considerará interrumpido el plazo de prescripción en los supuestos en que la interrupción se hubiera producido por la presentación de recursos o reclamaciones de cualquier clase, cuando los citados recursos o reclamaciones presentados por el obligado tributario hubieran sido estimados en su integridad con anulación del acto administrativo frente al que los mismos se hubieran interpuesto.”

Pro su parte, el artículo 69.9 de la Norma Foral 2/2005 de Bizkaia dispone:

“9. No se considerará interrumpido el plazo de prescripción del ejercicio de las potestades a que se refieren los apartados 1 y 2 de este

¹³⁾ JUAN LOZANO, Ana. *Novedades de la LGT en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador*. Tribuna Fiscal - CISS núm. 161/2004. Pág. 78.

artículo en los supuestos en que la interrupción se hubiera producido por la presentación de recursos o reclamaciones de cualquier clase, cuando los citados recursos o reclamaciones presentados por el obligado tributario hubieran sido estimados en su integridad con anulación total de los elementos del acto administrativo frente al que los mismos se hubieran interpuesto.”

Precepto similar se contiene en el capítulo dedicado al régimen sancionador, en relación con los recursos que interpuestos contra sanciones resulten estimados en su integridad (Art.193 NF 2/2005).

Asimismo en Bizkaia, en congruencia con la peculiaridad concretada en su nueva regulación relativa a la existencia de un plazo de seis años de caducidad establecen en el artículo 72.4 un precepto similar del siguiente tenor literal:

“No se considerará suspendido el plazo de caducidad a que se refiere el artículo 70 de esta Norma Foral en los supuestos en que la suspensión se hubiera producido por la presentación de reclamaciones económico-administrativas o de recursos contencioso-administrativos, cuando éstos hubieran sido estimados en su integridad con anulación total de los elementos del acto administrativo frente al que los mismos se hubieran interpuesto.”

Son muchas las cuestiones que dichos preceptos, cuya introducción ha sido aplaudida por la escasa doctrina que ha reparado en su existencia -MERINO JARA¹⁴⁾-, pueden plantearnos, que con mucho excede del objeto de estas notas. Algunas

de ellas se van a examinar en el siguiente apartado, pero como cuestión previa procede analizar el ámbito de aplicación temporal de la modificación introducida.

Atendiendo a las disposiciones transitorias de las Normas Forales de los diferentes Territorios Históricos vemos que la única disposición que puede ayudarnos a arrojar luz sobre esta cuestión es el apartado 1 de la Disposición Transitoria Segunda que establece que los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de la Norma Foral, se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, sin que en dicho apartado establezca especificación alguna en materia de prescripción.

No falta quien considera que la nueva regulación de la eliminación de eficacia interruptiva de recursos o reclamaciones estimadas en su integridad debe aplicarse a las estimaciones que se produzcan desde la entrada en vigor de las respectivas Normas Forales. Quienes patrocinan dicha idea encuentran apoyo en el carácter de la prescripción como institución básica del régimen jurídico de administraciones públicas, así como en la STS de 6 de febrero de 1999, que con ocasión de la determinación del dies a quo o día inicial del cómputo de prescripción, objeto de modificación por la Ley 10/1985 señaló: “la prescripción tributaria ha de regirse por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, no, salvo disposición expresa de la ley, por la en vigor en el momento de producirse el hecho imponible o el devengo”

Ahora bien, a mi juicio, son más y de mayor peso los argumentos para entender la exclusiva aplicabilidad del precepto objeto de examen a aquellos recursos o reclamaciones interpuestos con poste-

¹⁴⁾ MERINO JARA, Isaac, *Novedades en la regulación de la Norma Foral General Tributaria en materia de elementos de la deuda tributaria, extinción, garantías personales y reales y procedimiento de recaudación: los objetivos y principios guía de la reforma. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n° 9/2005*

rioridad de la entrada en vigor de la Norma Foral. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que cuando el legislador ha pretendido la aplicación de algunas disposiciones en materia de prescripción con eficacia retroactiva, aunque simplemente fuera en su grado medio o incluso mínimo siempre ha dictado la pertinente disposición al respecto. Así cabe recordar la Disposición Adicional Séptima de la Ley 29/1987 en relación con el Impuesto sobre Sucesiones -reduciendo el plazo de 10 a 5 años- o la más reciente Disposición Final Séptima de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, -reduciendo el plazo de 5 a 4 años- con la polémica que generó solventada finalmente por la STS de 25-9-2001.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 1939 del Código Civil -normativa supletoria como derecho común a la vista del apartado 4 del artículo 6 de la Norma Foral 2/2005,- cuando dispone que *"La prescripción comenzada antes de la publicación de este Código se regirá por las leyes anteriores al mismo, pero,..."* criterio que no debe olvidarse fue seguido por el Tribunal Supremo en la STS de 6 de noviembre de 1993.

En tercer lugar, esta interpretación se acomoda más a lo dispuesto en el artículo 9.2 de la Norma Foral que establece que *"Salvo que se disponga lo contrario las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y ..."*

Ahora bien, esta postura e interpretación debe ceder cuando se trate en materia sancionadora, esto es, se plantee la aplicabilidad del precepto cuando posterior a la entrada en vigor de la Norma Foral exista estimación en su integridad de recursos o reclamaciones aunque ventilen reclamaciones con-

tra sanciones interpuestas con anterioridad a la entrada en vigor.

En contra de lo explicitado por el TEAC en su Resolución de 25-4-2000 en relación con una cuestión similar acaecida con ocasión de la promulgación del nuevo plazo de prescripción establecido en la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, que señala que la prescripción no estaba regulada en el capítulo que regula el régimen de infracciones y sanciones, sino en el relativo a formas de extinción de la obligación tributaria cabe entender que tratándose de materia sancionadora puede estimarse la retroactividad de la disposición en la línea mostrada por SIMÓN ACOSTA¹⁵⁾, quien sin negar que la prescripción tributaria afecta a otras muchas materias de las relaciones entre el contribuyente y la Administración, pero ello no es óbice para que exista una vertiente de esa regulación que se refiere directamente al derecho sancionador, vertiente que ha tenido reconocimiento expreso al regular dicha cuestión en el último párrafo del apartado 3 del artículo 193 encuadrado en dicho Título.

Esta cuestión puede tener mayor relevancia que la que en un principio se puede considerar cuando la liquidación contra la que se interpone recurso o reclamación se entiende presuntamente practicada por el transcurso de un mes al derivar de un acta de conformidad o cuando deriva de un acta de disconformidad que englobe, mediando renuncia a la tramitación separada del procedimiento de comprobación e investigación del sancionador" donde las cuestiones del procedimiento sancionador se analizan dentro del procedimiento de aplicación de los tributos.

¹⁵⁾ SIMÓN ACOSTA Eugenio. *Aplicabilidad retroactiva del plazo de prescripción de cuatro años en materia de infracciones y sanciones. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 13/2000*

ALCANCE OBJETIVO DEL PRECEPTO

Tanto la redacción otorgada en Bizkaia (artículo 69.9) como en Gipuzkoa o en Álava (artículo 67.9) coinciden en que en la redacción de los preceptos anteriormente transcritos se han amalgamado dos problemáticas distintas que en algunas ocasiones han sido invocadas conjunta y sucesivamente y han provocado la existencia de resoluciones jurisdiccionales que han abordado la cuestión de la interrupción de la prescripción abordando la misma desde las dos perspectivas simultáneamente.

Por ello, entiendo que se ha mezclado la polémica denunciada por la doctrina relativa a la virtualidad interruptiva de la interposición de recursos o reclamaciones con la polémica existente sobre la virtualidad interruptiva del acto que infringe el ordenamiento jurídico.

Así, respecto a la denunciada incorrección de que un acto del deudor dirigido precisamente a negar y combatir la existencia de deuda, cabe indicar que el artículo 67 es claro y explícito y siguiendo la línea marcada por cierta jurisprudencia, en contra de lo manifestado por la doctrina, ha establecido que la interposición de recursos sigue teniendo virtualidad interruptiva de la prescripción.

Más aún, tal y como se ha indicado anteriormente, se ha añadido de manera novedosa que también interrumpen la prescripción *“las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos”* inciso que como recuerda PÉREZ DE AYALA BECERRIL¹⁶⁾ fue adicionado, al menos en la Ley General Tributaria vigente en territorio común, en el trámite de enmiendas en el Congreso.

Ahora bien, en el apartado 9 de los artículos 67 (Gipuzkoa y Álava) o 69 (Bizkaia) cuyo alcance vamos a abordar nada se dice respecto de la privación de fuerza interruptiva de la prescripción de estas actuaciones, en función de la suerte que corra el recurso o reclamación.

Por ello, pudiera seguir manteniéndose que sólo puede aplicarse lo dispuesto en el artículo 69.9 cuando tras la interposición no se han llevado a cabo ninguna de las actuaciones a que nos estamos haciendo referencia, aunque ello podría considerarse una interpretación fraudulenta de la Norma Foral ya que “de facto” vaciaría el contenido del novedoso precepto introducido.

Como cuestión previa debe repararse en las diferencias entre la dicción de ambos preceptos que han sido subrayadas cuando se han transcrito los mismos, al objeto de una fácil detección.

En primer lugar, la mención al ejercicio de las potestades a que se refieran los apartados 1 y 2 del artículo –se refiere al derecho a determinar la deuda tributaria mediante la práctica de la liquidación, y al derecho a exaccionar la deuda tributaria es procedente, puesto que, de otra manera, una reclamación de ingreso indebido que resultase denegada por la Administración, por un acto declarado posteriormente nulo –por una Resolución administrativa o judicial– pudiera conllevar la prescripción del derecho del contribuyente puesto que las reclamaciones del obligado tributario no habrían interrumpido la prescripción y los actos que devienen declarados nulos o anulables como resultado de su impugnación tampoco habrían sido susceptibles de interrumpir la misma.

En segundo lugar, debe analizarse la diferencia existente entre la “anulación del acto administrativo” y la redacción dada en Bizkaia que, parece más

¹⁶⁾ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel Op. Cit. Pág. 10

exigente, por cuanto precisa que debe darse la “anulación total de los elementos del acto administrativo”. Más adelante abordaremos más en profundidad dicha divergencia y sus consecuencias.

Dicho esto, procede determinar el alcance de cada uno de los preceptos. Así, no resulta fácil precisar el alcance de la expresión de Bizkaia, máxime habida cuenta que el preámbulo de la Norma Foral es, si cabe, más escueto que los de las Normas Forales de Gipuzkoa y Álava.

Algún autor ha manifestado que con ello se pretende que la anulación no debe ser únicamente por motivos formales sino que debe anular el acto por motivos materiales o sustantivos. Así se evita lograr la prescripción del derecho cuando el obligado tributario, impugnando exclusivamente un concreto aspecto de una liquidación, logre la estimación en su integridad de su recurso o reclamación pero evidentemente no se anulen todos los elementos del acto administrativo sino sólo el aspecto impugnado o una cuestión meramente formal. Ello determinaría que aun declarándose la anulación del acto, al no decretarse la anulación de la totalidad de los elementos del acto opera la virtualidad interruptiva de la interposición del recurso por parte del obligado tributario.

En puridad, con ese inciso se habría señalado que para eliminar dicha virtualidad sería necesario la anulación del acto en su totalidad, -que mutatis mutandis sería similar a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (S 28-12-1989) que hemos citado en la introducción- y que, en última instancia, significa, que más que quedar sin efecto la interrupción es que se declara la inexistencia de la acción sustantiva que se esgrimía en el proceso. Este extremo no es fácil determinar en supuestos de impugnación por cuestiones formales como puede ser la falta de com-

petencia del órgano que dicta el acto –como también lo es en materia civil o mercantil cuando el cuestionamiento se centra en la falta o vicio de legitimación-.

Siendo ello así, sería lógico que fuera suficiente la concurrencia de un mero vicio de anulabilidad que determine la improcedencia de la totalidad de la liquidación, esto es, sin requerir vicio de nulidad, porque en el fondo la cuestión que subyace sería la inexistencia de la acción sustantiva que esgrimiría la Administración en el procedimiento.

Con ello se quiere decir que si la impugnación es sobre la totalidad del acto y la estimación es íntegra sobre el fondo del asunto, poca importancia puede tener la virtualidad interruptiva de la reclamación, toda vez que el pronunciamiento determinará la absoluta improcedencia de dictar liquidación alguna, ni la dictada ni ninguna otra, cualquiera que sea el prisma bajo el que se examine.

Tampoco resultaría descabellado considerar que con dicha expresión se pretende hacer referencia o mención a la nulidad radical o de pleno derecho a diferencia de la mera anulación relativa o anulabilidad, aunque una interpretación literal no favorece dicha postura. Siguiendo esta interpretación, la Norma Foral de Bizkaia se aproximaría a la doctrina jurisprudencial imperante, que diferencia entre actos declarados nulos de pleno derecho –carentes de virtualidad interruptiva- de los actos que adolezcan de vicios de mera anulabilidad –con fuerza interruptiva- y así se vincularía la virtualidad interruptiva del recurso o reclamación interpuesto a la fuerza interruptiva del acto contra el cual se interpone el recurso. Por ello, se concluiría que exclusivamente no implican interrupción de la prescripción los recursos o reclamaciones que se hubieran interpuesto contra actos administrativos que ulteriormente se declaren nulos de pleno derecho.

Trasladar esa misma línea interpretativa de anular la virtualidad interruptiva del recurso o reclamación interpuesta, a la gravedad del vicio del acto administrativo que se combate por medio de dicho recurso, puede ser más difícil llevar a cabo en Gipuzkoa y Álava dada la inexistencia de dicha expresión diferenciadora "anulación total" en sus respectivas Normas Forales.

No obstante, siguiendo esta línea interpretativa y haciendo una interpretación literal, esto es, considerando que el nuevo precepto anuda a la virtualidad interruptiva del recurso o reclamación a la virtualidad interruptiva del acto que se combate, y atendiendo a la diferencia de dicción con el precepto equivalente en Bizkaia podría, incluso interpretarse, que las Normas Forales de Gipuzkoa y Álava han dado un paso más, al considerar que cualquier anulación de la actividad administrativa, determina que, tanto el recurso como dicha actuación administrativa carecen de virtualidad interruptiva de la prescripción. Esa interpretación que en teoría se podría plantear y pretender no puede aceptarse por diferentes motivos:

En primer lugar, porque ello determinaría que cualquier error que cometiese la Administración Tributaria en cualquier procedimiento podría conllevar en la práctica la extinción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Cometer un error aunque fuera exclusivamente en un aspecto concreto en relación con la regularización global que fuera denunciado por el obligado tributario mediante la interposición jurisdiccional, podría conllevar, mediando anulación del acto en ese concreto aspecto la prescripción del derecho a determinar la totalidad de la deuda. Con ello poco interés tendría el obligado tributario a mostrar conformidad parcial a la regularización planteada.

Aplicando dicho argumento, a la controvertida

cuestión de la comprobación de valores, quedaría probablemente vacua la doctrina dictada por el Tribunal Supremo en su STS 18-1-2001, relativa a la posibilidad de practicar una segunda valoración cuando la primera ha sido anulada, bien por falta de motivación, bien por titulación inadecuada del perito, bien por falta de examen visual directo del bien objeto de valoración porque si atendemos a los plazos en que se desarrollan las actuaciones administrativas y jurisdiccionales en todos esos supuestos se tratarán de actuaciones que han prescrito.

Además, daría lugar a la existencia de divergencias en la ejecución de resolución o sentencia cuando ordenase llevar a cabo la retroacción de actuaciones, por cuestionamiento de la posibilidad de llevar a cabo dicho mandato a puro y debido efecto, contradiciendo la invocada prescripción.

Del mismo modo, ello pugnaría con la doctrina legal declarada por el Alto Tribunal en su reciente sentencia citada de 19 de abril de 2006, en relación con la virtualidad interruptiva de las actuaciones administrativas declaradas disconformes a derecho por existencia de vicio de mera anulabilidad.

Asimismo, provocaría probablemente un aumento de litigiosidad puesto que cualquier órgano de la Administración que en el marco de un procedimiento de revisión detectara la existencia de un error o defecto formal, en un concreto extremo del acto y de su posible estimación, debería considerar que ello determinaría indirectamente la extinción del derecho de crédito por prescripción.

Así la estimación de un recurso interpuesto contra la providencia de apremio de una liquidación notificada incorrectamente en periodo voluntario implicaría, de facto, asumir que dicha deuda va a devenir extinguida por el juego de la prescripción.

Orillada dicha interpretación porque, por una parte, confrontaría principios básicos del derecho tributario y administrativo como la justicia tributaria y la economía procedimental y, por otra, conduciría al absurdo, deviene obligado determinar cual es el ámbito de aplicación de dicho precepto.

En primer lugar, la falta de virtualidad interruptiva se circunscribe a la mera interposición de recursos o reclamaciones, sin hacer mención a la eficacia interruptiva de los actos anulados. Normalmente dicha interposición viene precedida de modo inmediato de una actuación administrativa, si bien podría tener su excepción en los supuestos de interposición de recurso transcurrido un largo periodo de tiempo desde la desestimación presunta por silencio administrativo.

En segundo lugar, no se ha privado de fuerza interruptiva a toda interposición de recursos o reclamaciones como proclamaba la doctrina científica en el sentido de que la actuación posible del obligado tributario -la interposición de recurso- puede devenirle contraria a sus propios intereses, sino única y exclusivamente cuando el recurso o reclamación sea estimado en su integridad.

Llegado a este punto, se impone determinar cual es el modo del cómputo del "tempus prescriptionis", esto es, el "dies a quo" y el "dies ad quem". El precepto señala que carece de eficacia interruptiva la interposición del recurso o reclamación que es estimada pero no determina nada sobre la virtualidad interruptiva del acto que se combate, (la tendrá conforme a la doctrina legal declarada por el Tribunal Supremo si el acto no es declarado nulo de pleno derecho sino anulable) ni sobre las actuaciones administrativas previas, sobre la interposición de recursos previos que han sido desestimados, -o estimados parcialmente- por las diferentes instancias hasta que la instancia final ha

estimado la reclamación en su integridad.

Tampoco señala nada respecto de las actuaciones posteriores que se llevan a cabo en el marco de dicho recurso. Es claro que el artículo 67 establece como novedad que dichas actuaciones tienen eficacia interruptiva, pero debe admitirse que deviniendo necesarias como consecuencia misma de la interposición del recurso o reclamación -que carece de eficacia interruptiva- pudiera entenderse que no lo tienen porque ello supondría un fraude a la ley y un vaciamiento de contenido de dicho precepto.

En función de cada una de las posturas adoptadas, se señalaría que, a efectos de la determinación de los días inicial y final del cómputo, éste se llevaría a cabo contando desde la última actuación administrativa que tiene validez interruptiva (dies a quo) hasta una de las siguientes actuaciones (dies ad quem), en función de que se otorgue validez interruptiva o no a las actuaciones posteriores llevadas a cabo en el procedimiento de revisión:

- la siguiente actuación llevada a cabo en el procedimiento de revisión que se tramita con ocasión del recurso o reclamación que devendrá estimado,
- la siguiente actuación administrativa dirigida a la determinación o exacción de la deuda tributaria llevada a cabo como consecuencia de la ejecución de la resolución o sentencia que resuelve el recurso o reclamación interpuesto. (Sería el supuesto de estimación total del recurso pero interpuesto contra un concreto aspecto de la liquidación girada).

Entiendo que la primera interpretación es la correcta porque de otro modo se dilatarían deliberadamente los procesos judiciales por parte del obligado tributario al objeto de lograr que por el trans-

curso de tiempo en sede judicial pudiera tener lugar “per se” la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, con independencia, eso sí, de si los fundamentos invocados aludieran al fondo del asunto o al procedimiento, y de si la divergencia es sobre un concreto extremo de la liquidación o sobre la totalidad.

En definitiva, la estimación total de recurso contencioso-administrativo interpuesto contra un aspecto parcial o concreto de la liquidación podría determinar en la práctica –teniendo en cuenta los plazos de resolución de los recursos y con sentencia estimatoria en su integridad– la extinción del derecho de la Administración Tributaria de determinar la deuda tributaria o de exaccionar la misma.

La deliberada prolongación de actuación procesal del obligado tributario o la carga de trabajo de los tribunales no puede conllevar que se extinga un derecho de la Administración, que poco o nada puede llevar a cabo en el marco del proceso judicial, máxime cuando como hemos dicho la resolución final establezca la mera anulación del acto, por lo que debe concluirse afirmando que tanto en Bizkaia como en Gipuzkoa las actuaciones posteriores llevadas a cabo en el procedimiento de revisión que ulteriormente declara la disconformidad a derecho del acto recurrido tienen fuerza interruptiva.

En cualquier caso, queda la duda de si esa nueva redacción ha influido en el cambio de criterio sostenido por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que en su STSJ 7 de abril de 2006 (JT 2006\270) relativo a un expediente procedente de la Administración Tributaria de Bizkaia – téngase en cuenta que en dicho territorio se ha circunscrito la ineficacia interruptiva a las actuaciones que han sido objeto de la denominada anulación total– niega validez interruptiva a las actuaciones meramente anulables. Así manifiesta:

“En nuestro caso no es necesario trasladar este debate vinculado a la eficacia interruptiva de la prescripción de los actos simplemente anulables en relación con esos pronunciamientos del Tribunal Supremo que hemos referido, pudiendo hacer cita aquí, a efectos complementarios e ilustrativos del debate, de la STS de 29 de septiembre de 2004 (RJ 2005, 849), de la Sección 4ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que en respuesta a recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 273/2003, en el ámbito de la recaudación de los recursos de la Seguridad Social, vino a rechazar como no correcta la conclusión de la sentencia recurrida que entendió que la estimación por el TEAR de la reclamación económico-administrativa constituía una mera anulación del acto carente de efectos interruptivos de la prescripción, porque no se calificaba la anulación como de nulidad; dicha sentencia, con remisión a la de 3 de julio de 2000 (RJ 2000, 6858), viene a ratificar que el efecto interruptivo de la prescripción derivada de la actuación administrativa está supeditada a la validez de ésta conforme al principio general de que sólo la que es válida en derecho puede anular los efectos que el ordenamiento prevé para tal actuación, esto es, que los efectos normales establecidos en la Ley, en este caso en relación con la interrupción de la prescripción, sólo serían predicables de la actuación que es jurídicamente válida. Tras ello, se llegó a estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, y examinando el debate estimó el recurso Contencioso-Administrativo y declaró la nulidad de la actuación recurrida al apreciar la prescripción”

La polémica promete continuar siendo interesante si bien con unos nuevos artículos en juego y con un cierto desplazamiento del punto de gravedad. En este concreto aspecto es el legislador, sin que

sea incitado de ningún modo por la jurisprudencia el que está provocando que no se zanje definitivamente la cuestión de la interrupción de la prescripción, donde está perdiendo peso el hecho de que el deudor tenga conocimiento formal

de la pretensión del acreedor sino que se están introduciendo nuevas variables de requisitos de validez y eficacia de la actuación del acreedor, cuyo incumplimiento puede determinar la extinción de su derecho.