

¿Qué es la Prescripción Fiscal?

Es un modo de extinción de las obligaciones tributarias provocado por la inactividad de la Administración Tributaria o por la falta de ejercicio de sus derechos por los obligados tributarios, durante el tiempo determinado en la ley.

Prescripción y Caducidad: Diferencias. Plazos.

Coloquialmente, la prescripción y la caducidad se usan indistintamente. Sin embargo, la diferencia entre ambas instituciones en el mundo jurídico es muy significativa.

- **Prescripción:** Concepto jurídico en virtud del cual el transcurso de tiempo consolida situaciones de hecho. Permite la extinción de derechos (extintiva) o la adquisición de cosas ajenas (adquisitiva).
- **Caducidad:** Extinción de un derecho por el transcurso del tiempo conferido para su ejercicio.

Prescripción y Caducidad. Diferencias Generales:

Ambos conceptos representan la importancia del transcurso del tiempo en las relaciones jurídicas.

- La **prescripción** de las acciones constituye un modo de extinguir los derechos y exige:
 - Un derecho ejercitable por una persona;
 - Su falta de ejercicio por parte de esa persona y;
 - El transcurso del tiempo fijado por la ley.
- La **caducidad** se produce cuando la ley señala un término fijo para la duración de un derecho, más allá del cual no puede ser el mismo ejercitado.
- La prescripción se puede interrumpir. La caducidad no.

El fundamento de la prescripción el principio de seguridad jurídica, evitando situaciones indefinidas de pendencia en el ejercicio de derechos.

Extensión y efectos de la prescripción

En el ámbito tributario, la prescripción es una de las formas de extinción de derechos y obligaciones tributarias. Recordemos que la prescripción ganada comporta la extinción de la deuda tributaria según el artículo 69.3 LGT.

En derecho tributario la prescripción se aplica de oficio, incluso en los casos en los que se haya pagado la deuda tributaria, sin perjuicio de que el particular pueda invocarla cuando lo estime pertinente.

Observaciones:

- 1) La prescripción ganada es **irrenunciable**.
- 2) La interrupción de la prescripción significa que el tiempo debe comenzar a contarse de nuevo por entero, es decir con cada acto interruptivo se inicia un nuevo período de prescripción. Además es importante tener en cuenta que **se admite un número ilimitado de interrupciones sucesivas**, sin restricción temporal alguna.

Plazos de prescripción

El plazo común de prescripción **se ha establecido en cuatro años**.

El plazo de prescripción **ha sido fijado en años** por la LGT, quien determina el día inicial de cómputo del mismo para cada uno de los supuestos de prescripción en el art 67 LGT. En consecuencia aplicaremos la normativa regulada en la Ley 39 en materia de plazos.

Observaciones

1. La normativa tributaria no incorpora ninguna norma específica acerca de cómo debe computarse el plazo, por lo que se aplicarán las reglas generales de cómputo de los plazos de la Ley 39/2015.
2. En los **tributos de cobro periódico por recibo** cuando, para determinar la deuda tributaria no resulte preciso la presentación de declaración o autoliquidación, el cómputo del plazo de prescripción **comienza el día del devengo del tributo** (LGT art.67.1).

Interrupción de los plazos de prescripción

Producida la interrupción del plazo de prescripción, se inicia de nuevo el cómputo de los cuatro años **desde el día de la interrupción**.

Excepciones al reinicio desde la fecha en la que fue interrumpido:

- a) Si la interrupción se produjo como consecuencia de la interposición de un **recurso contencioso-administrativo**, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la **remisión del tanto de culpa** a la jurisdicción competente, por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el plazo de prescripción **se inicia de nuevo el día en que se notifique a la Administración**:
- La resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización.
 - La devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.
- b) **Si se interrumpió la prescripción por la declaración de concurso** del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se inicia de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión de concurso:
- Si se hubiera aprobado un convenio, el plazo de prescripción se inicia de nuevo:
 - para las deudas tributarias no sometidas al procedimiento concursal, el día en que se apruebe el mismo;
 - para las deudas tributarias sometidas al convenio, cuando resulten exigibles al deudor.
 - Si el convenio no fuera aprobado, cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia.

La interrupción tiene dos alcances:

- a) **Alcance subjetivo**. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.
- b) **Alcance objetivo**. Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afecta a la deuda a la que se refiera.

Observaciones

1. La notificación de un acto o la realización de una actuación administrativa respecto de un **obligado solidario** al pago de una deuda tributaria, por ejemplo, en casos de declaración conjunta, interrumpe la prescripción respecto del resto de los obligados.
2. Una notificación al **sustituto** sobre una deuda tributaria también interrumpe la prescripción para el contribuyente de esa misma deuda.
3. Tratándose de un **grupo consolidado** de sociedades, las actuaciones realizadas con la entidad dominante interrumpen la prescripción respecto a las dominadas, pero no al revés.
4. La interposición de reclamación económico-administrativa contra la liquidación no interrumpe la prescripción de la acción de cobro si no se solicita la suspensión de la ejecución.
5. Los actos capaces de detener la prescripción respecto del obligado principal la paralizan también para el responsable.
6. Cada uno de los herederos es el responsable del pago de la deuda tributaria correspondiente a su participación en la herencia, y por lo tanto las actuaciones practicadas por la Administración deben entenderse de forma independiente con cada uno de ellos a no ser que obren a través de representante. Las notificaciones o requerimientos a uno de ellos no interrumpen la prescripción de los demás.

Derecho a comprobar e investigar

Con carácter general, la prescripción del derecho a liquidar no afecta al derecho de la Administración a comprobar e investigar, salvo a la comprobación de las **bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación**.

Para la comprobación de la procedencia de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, **se establece un plazo de prescripción de 10 años** del derecho de la Administración para iniciar dicha comprobación.

El plazo empieza a contar desde el **día siguiente al de finalización del plazo para la presentación de la declaración** o autoliquidación correspondiente al ejercicio o período impositivo en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones.

Ejemplo:

Si una Sociedad adquiere una planta eólica en el ejercicio 2014 por 1.000.000 € y dado que aún no tiene ingresos consigna una base imponible negativa, que se transmite a 2015 y 2016.

La Administración inicia el 25 de marzo de 2020 una comprobación respecto al Impuesto sobre Sociedades 2016. Dentro de esta declaración se encuentra la base imponible negativa de 2014 que disminuye los ingresos de 2016. El actuario cree que la compra de la planta eólica fue fraudulenta.

La posibilidad de liquidar el ejercicio 2014 ha prescrito ya que desde el 26 de julio de 2015 (fecha en la que se inicia el plazo de prescripción de IS 2015) hasta el 25 de marzo de 2020 han transcurrido más de cuatro años.

Sin embargo **la posibilidad de comprobar el 2014 no ha prescrito** en cuanto a la determinación de la base imponible.

¿Por qué? Pues porque el traslado de la base imponible negativa del 2014 al ejercicio 2016, respecto al cual la administración mantiene intacto su derecho a liquidar hace que en 2014 podamos comprobar pero no liquidar.

Por tanto, la Administración podrá comprobar la operación de compra de la planta eólica y si determina que no es correcto el importe deducido podrá determinar la cantidad correcta pero no podrá liquidarla. Ahora bien determinada la cantidad correcta podemos usarlo para regularizar el ejercicio 2016.

Derecho de la Administración a liquidar

Se establece un plazo de cuatro años para que la Administración determine la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Afecta a la potestad para dictar tanto liquidaciones provisionales en los procedimientos de verificación y comprobación limitada, como liquidaciones definitivas en los procedimientos de inspección. Entre tales potestades debe incluirse la de comprobación de los valores y de las bases imponibles, pues su ejercicio va encaminado a la cuantificación de la deuda tributaria, de modo que, si en el plazo de cuatro años no se ejercita la aludida potestad de comprobación, los elementos del hecho imponible objeto de valoración se convierten en firmes y definitivos.

Según la jurisprudencia **solo interrumpe el plazo de prescripción** la actividad administrativa en la que concurran los siguientes requisitos:

- Actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria;
- Que sea jurídicamente válida;
- Notificada al sujeto pasivo; y
- Relacionada con el concepto impositivo de que se trate, lo que exige que la actuación se refiera al mismo impuesto y período.

El momento desde el cual comienza el cómputo del plazo de prescripción de cuatro años es en este caso el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la declaración o la autoliquidación del tributo correspondiente.

Excepción:

El plazo para la revisión y regularización de la deuda tributaria por la pérdida de un beneficio fiscal ya aplicado es el plazo de prescripción de cuatro años y, salvo regulación específica, su cómputo se inicia el día siguiente a aquel en que se produce el incumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación del beneficio.

Interrupción

El plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar puede ser interrumpido por las siguientes actuaciones y circunstancias:

- a) **Cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todo o parte de los elementos de la obligación tributaria.**

Esta causa de interrupción de la prescripción opera, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

- b) **La interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.**

Evidentemente, no interrumpe el plazo de prescripción la interposición de cualesquiera recursos o reclamaciones sino la de aquellos que están en íntima relación con los actos del procedimiento liquidatorio que afecta a la prescripción en curso en función de la delimitación de su alcance.

Para que la interposición, tramitación o resolución de cualquier recurso dé lugar a los efectos interruptivos de la prescripción **es necesario que el obligado tributario sea parte en el mismo.**

Observaciones

1. Solo carecen de efectos interruptivos de la prescripción los **actos nulos de pleno derecho**. Al declararse la anulabilidad, y no la nulidad de pleno derecho, gozan de eficacia interruptiva de la prescripción todas las reclamaciones y recursos que provocaron la anulación del acto en cuestión.
2. No interrumpen la prescripción las **diligencias** en las que figuran hechos que no guardan relación con los hechos imposables consignados en las actas.
Para tener efectos interruptivos, las diligencias de la inspección deben reunir los siguientes requisitos:
 - Estar encaminadas al reconocimiento, aseguramiento, comprobación, liquidación o recaudación del impuesto y no ser un mero pretexto para justificar la inactividad gestora sin contenido real;
 - El sujeto pasivo ha de tener conocimiento formal de las mismas y
 - Ha de concretarse en la diligencia el impuesto y período al que la misma se refiere.
3. No interrumpen la prescripción las **notificaciones que adolezcan de defectos formales**.
4. Los **recursos interpuestos para obtener la declaración de caducidad** no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda.
5. La **solicitud de rectificación de una autoliquidación** interrumpe el derecho a determinar la deuda tributaria ya que se refiere a elementos determinantes de la cuantificación de la obligación tributaria.
6. Las **diligencias que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente**, el anuncio de actuaciones futuras o la mera reiteración de presentación de documentación que ya obra en el expediente son actuaciones meramente dilatorias que carecen de eficacia interruptiva de la prescripción.
7. La **comunicación del cambio de representante** y su domicilio es indispensable para que se pueda notificar, por lo que dicha comunicación es un acto que interrumpe la prescripción.

- c) **Las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos.**

Entre tales actuaciones pueden citarse las encaminadas a impulsar la tramitación del recurso o reclamación de que se trate, como, por ejemplo, la notificación del trámite de audiencia y la concesión de plazo para formular alegaciones o la apertura de período probatorio.

- d) **La remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la denuncia ante el Ministerio Fiscal.**
- e) **La recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.**
- f) **Cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.**

Acerca de la determinación de si un acto es o no conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, debe atenderse en cada caso concreto a si su contenido permite o no deducir el reconocimiento de la obligación tributaria.

Con relación a la aptitud subjetiva para realizar actos con eficacia interruptiva, habrá de estarse a las reglas relativas a la capacidad de obrar y representación.

En materia de **obligaciones tributarias conexas** se establece que la interrupción de la prescripción respecto de una obligación tributaria determina la interrupción de los plazos de prescripción para determinar la deuda tributaria y solicitar la devolución de un tributo de aquellas otras obligaciones tributarias del propio obligado tributario afectadas por la regularización de la obligación tributaria principal.

Se entiende por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que algunos de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.

Observaciones

- 1) El **trámite de puesta de manifiesto** del expediente interrumpe el cómputo de tiempo entre la interposición de la reclamación y la notificación de su resolución.
- 2) La **suspensión** del acto administrativo no afecta al plazo de prescripción. Lo que le afecta es la interposición de la reclamación.
- 3) Interrumpe la prescripción la presentación de una declaración impositiva, aunque sea para solicitar una exención. No interrumpe la prescripción la presentación de una declaración por un **tercero sin apoderamiento expreso**.
- 4) La **anulación de una resolución** en vía económico-administrativa con reposición de actuaciones no destruye los efectos interruptivos de la prescripción que hubieran podido producirse con ocasión de las actuaciones anuladas.
- 5) La presentación de la declaración-resumen anual del IVA, **modelo 390**, carece de virtualidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias.

El plazo de cuatro años de prescripción de este derecho de la Administración comienza a computarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario del tributo.

Responsables:

- Para los **responsables solidarios** el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. No obstante, si los hechos que constituyen el presupuesto habilitante se producen con posterioridad a dicho plazo, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.
- Para los **responsables subsidiarios** el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada con el deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios si los hay.

Puede ser interrumpido por:

- a) Cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario y dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.
- b) La interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos.
Pero, no extiende sus efectos al derecho de la Administración para el cobro de la deuda.
- c) La declaración del concurso del deudor.
- d) El ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria.
- e) La recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
- f) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

Observaciones

- 1) En los **supuestos de fraccionamiento** del pago de una deuda, el cómputo del plazo de prescripción se inicia en la fecha en que finaliza el período voluntario de ingreso de la deuda única fraccionada y se interrumpe con cada pago aplazado que se realice.
- 2) Siendo correcta la notificación del **trámite de audiencia** previo a la declaración de responsabilidad, debe entenderse interrumpido el cómputo de la prescripción para el cobro de la deuda.
- 3) Si se anula un embargo por no haber sido precedido de la efectiva notificación de la providencia de apremio, solo a partir de la nueva notificación ordenada puede considerarse interrumpido el curso de la prescripción, pues el acto de embargo fue radicalmente nulo.
- 4) Una vez levantada la suspensión de la ejecución de la deuda liquidada, aunque el acto no sea firme, se abre de nuevo el periodo en el que la Administración debe exigir el pago de la deuda tributaria. A partir de este momento, la inactividad de la Administración provoca la prescripción de la acción para recaudar y, consecuentemente, se produce la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto.
- 5) No cabe hablar de prescripción de la acción de cobro, estando solicitada la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria desde el momento de la interposición de la reclamación económico-administrativa, pues la Administración se encuentra impedida para ejecutar la liquidación y no pudiendo hacerlo falta el presupuesto de la prescripción, pues no cabe hablar de dejación de una potestad.

Derecho a solicitar devoluciones y reembolsos

El obligado tributario dispone de un plazo de cuatro años de prescripción para ejercer su derecho a solicitar la devolución de cantidades previamente ingresadas en la Hacienda Pública.

Deben diferenciarse los siguientes supuestos:

1. Derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos. Como regla general, el día de inicio del cómputo del plazo de prescripción de este derecho es el día siguiente de aquel en que se efectuó el ingreso indebido.

No obstante, se establecen las siguientes excepciones:

- Si se realizó dentro del plazo voluntario para presentar una autoliquidación y pagar el importe a ingresar que, en su caso, derive de la misma, el dies a quo es el siguiente a aquel en que finalizó el citado plazo voluntario de presentación de la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria que de ella resulte.
- Si fue declarado como tal por una sentencia o resolución administrativa, el plazo de prescripción del derecho a solicitar su devolución comienza a contarse desde el día siguiente al momento en que la sentencia o resolución haya alcanzado firmeza.
- Si resulta de la aplicación conjunta de tributos que son incompatibles entre sí, el plazo de prescripción del derecho a solicitar su devolución comienza a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál de los tributos resulta procedente.

Observaciones

- 1) Los requerimientos y comprobaciones de valor efectuados por la Administración no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.
- 2) El carácter indebido del ingreso derivado de resolución judicial que priva de eficacia al negocio jurídico sujeto a tributación hace que el cómputo del plazo de prescripción se inicie desde la firmeza de la sentencia y no desde la fecha en que se produjo el ingreso, que en su origen no era indebido.
- 3) Cuando se reconoce judicialmente el derecho a la devolución de un ingreso indebido con los intereses correspondientes, si la Administración procede solamente al abono del principal, se devengan intereses sobre los intereses no abonados hasta la fecha de su pago efectivo.

2. Derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa de cada tributo. El dies a quo del plazo de prescripción de este derecho es el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para solicitarla y, en su defecto, el día siguiente a aquel en que pudo solicitarse.

3. Derecho a solicitar el reembolso de los costes derivados de la obtención, presentación y mantenimiento de una garantía presentada para suspender la ejecución de una deuda tributaria o para aplazar o fraccionar su pago. El plazo de prescripción de este derecho comienza el día siguiente a aquel en el que adquiriera firmeza la sentencia o resolución que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado cuya ejecución se hallaba suspendida o con relación al cual se había solicitado el aplazamiento o fraccionamiento de pago.

El plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de cantidades previamente ingresadas en la Hacienda Pública, así como el reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de la deuda tributaria o para aplazar o fraccionar su pago, puede ser interrumpido por las siguientes actuaciones y circunstancias:

- a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de la autoliquidación, independientemente del cauce procedimental o procesal seguido por el sujeto.
- b) Por la interposición, tramitación o resolución de cualquier reclamación o recurso que pretenda efectivamente la obtención de la devolución o reembolso.

Derecho a obtener devoluciones y reembolsos (LGT art.66. d, 67.1 y 68.4)

Deben diferenciarse los siguientes supuestos:

1. **Derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos.** El plazo de prescripción comienza el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo en el que se reconozca el derecho a percibirla.
2. **Derecho a obtener la devolución derivada de la normativa de cada tributo.** El día a quo del plazo de prescripción es el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para que la Administración la efectúe.
3. **Derecho a obtener el reembolso de los costes derivados de la obtención, presentación y mantenimiento de una garantía presentada para suspender la ejecución de una deuda tributaria o para aplazar o fraccionar su pago.** El plazo de prescripción se inicia el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo en el que se reconozca el derecho a percibirlo.

Causas de interrupción:

- a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.
- b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
- c) Por cualquier actuación de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

