



LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA COMO INSTITUCIÓN EXTINTIVA DE FUNDAMENTO MÚLTIPLE

Marta González Aparicio

Profesora Ayudante Doctor
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

Recibido: Diciembre, 2020

Aceptado: Marzo, 2021

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.3>

RESUMEN

La prescripción desempeña un papel fundamental como mecanismo extintivo de la deuda tributaria. Sin embargo, en distintos pronunciamientos legales, jurisprudenciales y administrativos a los que viene siendo sometida esta institución en los últimos años, se ha puesto de manifiesto una evidente contradicción con su fundamento. Este sustento se encuentra principalmente en el principio de seguridad jurídica, pero también en algunos otros principios constitucionales y administrativos que contribuyen a aquilatar los pilares de la institución. Es por ello que resulta imprescindible, a fin de retomar la senda protectora de este instituto extintivo, una correcta identificación de estos principios y de su papel en nuestro ordenamiento tributario.

Palabras clave: prescripción, seguridad jurídica, capacidad económica, eficacia administrativa, imprescriptibilidad.

THE TAX STATUTE OF LIMITATIONS AS A MULTIPLE-GROUNDED EXTINCTIVE INSTITUTION

Marta González Aparicio

ABSTRACT

The prescription has a fundamental role as an extinguishing mechanism of the tax debt. However, in recent years this institution has been the subject of different legal, jurisprudential and administrative pronouncements, in which an evident contradiction with its foundation has been revealed. This support is found mainly in the principle of legal certainty, but also in some other constitutional and administrative principles that need to assess the pillars of the institution. Therefore, it is essential, to resume the protective path of this extinct institute, a good identification of these principles and what is their role in tax legislation.

Keywords: prescription, legal certainty, economic capacity, administrative efficiency, imprescriptibility.

SUMARIO

1. CONSIDERACIONES INICIALES. 2. LA PRESCRIPCIÓN COMO INSTITUCIÓN EXTINTIVA DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS. 2.1. El acogimiento de la prescripción por la norma tributaria. 2.2. Régimen jurídico y caracteres esenciales de la prescripción regulada en la Ley General Tributaria. 3. FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA. 3.1. El principio de seguridad jurídica. 3.1.1. *El fundamento objetivo y/o subjetivo de la prescripción*. 3.1.2. *La conceptualización del principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción*. 3.1.3. *La colisión entre el principio de seguridad jurídica y el principio de justicia tributaria*. 3.1.4. *Posibilidades para el control de la normativa tributaria sobre prescripción con base en el principio de seguridad jurídica*. 3.1.5. *Los principios de buena fe y confianza legítima*. 3.2. El principio de capacidad económica. 3.3. El principio de eficacia administrativa. 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. CONSIDERACIONES INICIALES

La prescripción desempeña un papel destacado como mecanismo extintivo de derechos y acciones en el Derecho, en general, y, por lo que aquí nos ocupa, en el Derecho Tributario en particular. La aplicación de este instituto extintivo, de origen iusprivatista, pero plenamente adaptado a los caracteres propios del ámbito jurídico-público, ha sido una cuestión ampliamente debatida, tanto desde los órganos de la Administración, como desde la propia jurisprudencia y también por la doctrina científica.

A este debate en torno a su aplicación y los límites de la misma no ha permanecido ajeno el legislador, mas, al contrario, pues en los últimos años ha adoptado una actitud proactiva al respecto, a través de la aprobación de distintas reformas que afectan a este instituto jurídico. Una de las más importantes, la materializada a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (1), que tiene una de sus claves de bóveda en la inclusión del artículo 66 bis, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (2) (en adelante, LGT), y en la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar que representa este artículo, como regla general. Otra, previa a la antedicha, la efectuada por medio de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (3), que ha supuesto, *de facto*, la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria respecto a los bienes o derechos no declarados por el contribuyente.

Ante actuaciones como estas y otras similares provenientes de diversos órganos, que suponen una evidente denigración de la prescripción como mecanismo extintivo, en este caso, de la deuda tributaria, se plantea la imperiosa necesidad de analizar su funda-

(1) BOE núm. 227, de 22 de septiembre de 2015.

(2) BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

(3) BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012.

mento jurídico, su importancia y su aplicabilidad en la defensa del mantenimiento del sustento que otorga sentido a esta institución.

Este fundamento, como expondremos a continuación, es múltiple, y se conforma por principios sólidos, muchos ellos recogidos en el propio texto constitucional. Estos principios son los que sostienen y protegen la aplicación de un mecanismo que, basado en el transcurso del tiempo y en la inactividad de las partes, tiene por objeto evitar la eterna pendencia de derechos y obligaciones.

2. LA PRESCRIPCIÓN COMO INSTITUCIÓN EXTINTIVA DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

El artículo 59.1 de la LGT recoge la prescripción como una de las formas de extinción de las deudas tributarias, junto al pago, la compensación y la condonación de la deuda tributaria.

En una aproximación generalista y efectuada solo con la intención de acercar al lector al problema examinado, cabe afirmar que la prescripción, con carácter general, despliega su efecto extintivo cuando media la conjunción de dos elementos: la inactividad de las partes, lo que la doctrina jurisprudencial ha venido a denominar el “silencio de la relación jurídica” (4), y el transcurso de un determinado periodo de tiempo establecido en un texto con rango de Ley (5). Concurriendo estos dos elementos, esto es, el silencio de la relación jurídica durante el tiempo legalmente establecido, el derecho o acción sujeto a prescripción desaparece, se extingue. Si, en el transcurso de tal plazo legal, alguno de los sujetos con capacidad para ello, realiza alguna acción tendente a la satisfacción de su derecho, el aludido silencio de la relación jurídica se rompe, interrumpiéndose, lo que provocará el reinicio del plazo en su integridad.

En su acogimiento en el ámbito del Derecho Tributario, y del Derecho Público en general, el legislador ha fijado, con mayor o menor acierto, las normas que rigen los aspectos esenciales de la prescripción, *supra* enumerados, que van a configurar la aplicación de este mecanismo extintivo: plazo, objeto, *dies a quo*, interrupción y efectos. Este marco legal, para adecuarse a la finalidad de la institución, se debe desarrollar atendiendo a su fundamento, pues, como si de un árbol se tratase, tal sustento o fundamento representa la raíz de la que emana el tronco y las ramas, que son las normas concretas que regulan la aplicación de la prescripción.

2.1. El acogimiento de la prescripción por la norma tributaria

Como se ha indicado en líneas superiores, consideramos innegable que el origen de la prescripción, como instituto extintivo, debe buscarse en el ámbito del Derecho Privado.

(4) Así se refiere, entre otras muchas, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de mayo de 1967 –Considerando 3º– (ECLI:ES:TS:1967:1322), de 31 de diciembre de 2002 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:2002:8947), o, recientemente, de 10 de junio de 2020 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:2020:2200).

(5) La prescripción tiene un carácter exclusivamente legal y su régimen jurídico es de carácter imperativo, careciendo de validez los pactos entre particulares que alteren las disposiciones reguladoras de este mecanismo extintivo.

Si se ahonda en la historia de la institución, encontraremos que ese origen se sitúa en el Derecho Romano, más en particular, en el Derecho Pretoriano (6). Como categoría general del Derecho, esta figura ha evolucionado hasta la actualidad, siendo su finalidad prioritaria modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien, pudiendo ejercer un derecho, no lo hace (7). Por ello, si acudimos a las fuentes más directas e inmediatas, de carácter interno, hallaremos un claro precedente en la regulación de la prescripción recogida en el Código Civil. Aunque el artículo 1.156 de este texto legal señala que las obligaciones se extinguen «por el pago o cumplimiento, la pérdida de la cosa debida, la condonación de la deuda, la confusión de los derechos del acreedor y el deudor, la compensación y la novación». Considerando lo indicado en los artículos 1.930 y siguientes del Código Civil (8), se concluye que el conjunto de mecanismos extintivos de las obligaciones establecido en el artículo 1.156 del Código Civil debe completarse añadiendo la prescripción a las causas enumeradas (9), a pesar de que el legislador patrio no haya realizado su inclusión expresa (10).

En el ámbito internacional, la prescripción también comenzó a adoptarse como mecanismo extintivo en el Derecho Tributario en las primeras décadas del siglo XX, enmarcada en el proceso codificador tributario. Si bien inicialmente se plantearon ciertas dudas relacionadas

(6) El origen de la prescripción se encuentra en el Derecho Pretoriano, pues los pretores establecían unas acciones temporales, que solo se podían promover en un determinado plazo, de modo que si se promovían con posterioridad la parte contraria podía oponer la excepción temporal o *exceptio temporis*. El primer reflejo en un texto legal de la prescripción como mecanismo extintivo se encuentra en una Constitución de Teodosio II, del año 424. En ella se estableció que todas las acciones que no estuviesen ya limitadas por un término más breve, deberían ejercitarse dentro del plazo de treinta años, transcurridos los cuales quedaban extinguidas por la *praescriptio triginta annorum*. Vid. Pugliese, G. (1924): *La prescrizione estintiva*, UTET, Torino: 15 y ss. y Rodríguez Morata, F. (2002): “Tomo XXV - Volumen 1º, Artículos 1930 a 1960 del Código Civil”, en M. Albaladejo y S. Díez Alabart, (dirs.): *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, Madrid [consultado en la base de datos V-Lex, con fecha 20/04/2018].

(7) García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid: 13.

(8) En particular, el artículo 1.932 del Código Civil señala expresamente que «los derechos y acciones se extinguen por la prescripción en perjuicio de toda clase de personas, incluidas las jurídicas, en los términos prevenidos por la ley».

(9) Tal y como indica Bercovitz Rodríguez-Cano, tanto la doctrina como la jurisprudencia es pacífica en cuanto a no considerar exhaustiva ni exclusiva la enumeración de los métodos de extinción de las obligaciones enumerados en el artículo 1.156 del Código Civil, considerando también otros recogidos en el articulado de este texto legal como la nulidad, la rescisión, la condición resolutoria, el término final, la muerte, el mutuo disenso y, por supuesto, la prescripción. Vid. Bercovitz Rodríguez-Cano, R. (2009): “Comentario al artículo 1.156 del Código Civil”, en R. Bercovitz Rodríguez-Cano (coord.): *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra): 1370. También en este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de abril de 1979 –Considerando 2º–, de 12 de diciembre de 1987 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:1987:8770) y de 25 de octubre de 1999 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:1999:6653).

(10) El legislador español, a pesar de inspirarse en la Norma Civil francesa, no lo hace en este punto, pues el vigente Código Civil Francés (“Código de Napoleón”), de 1807, aprobado por Ley de 24 de marzo de 1804, cuando se refiere a las formas de extinción de las obligaciones en el artículo 1.234, recoge junto a los restantes métodos extintivos también la prescripción.

con la aplicación de la prescripción propia del Derecho Privado en el ámbito tributario (11), esta resulta una cuestión ya superada hace tiempo, pues la prescripción tributaria posee unos caracteres propios que se plasman en su régimen jurídico, también específico y recogido en la normativa fiscal, particularmente en la LGT, pero también en otros textos legales.

2.2. Régimen jurídico y caracteres esenciales de la prescripción regulada en la Ley General Tributaria

Del desarrollo del régimen jurídico se ocupa la LGT en sus artículos 66 y siguientes, recogiendo el testigo de la LGT previa, de 1963 (12), que ya acogía la prescripción como mecanismo extintivo. La vigente LGT mantiene esta previsión, pero adopta una sistemática más detallada y ordenada.

Con mero carácter telegráfico, los referidos artículos 66 y siguientes de la LGT desarrollan el régimen jurídico básico aplicable a esta institución siguiendo un orden que podríamos definir como “cronológico” en su aplicación y en sus efectos.

El artículo 66 inicia esta regulación estableciendo el plazo de prescripción –cuatro años– y los derechos susceptibles de prescribir, tanto de la Administración –derecho a liquidar la deuda y a exigir su pago– como de los obligados tributarios –derecho a solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías–.

El artículo 66 bis, introducido tras la modificación de la LGT por la antecitada Ley 34/2015, supone una verdadera disrupción en el régimen jurídico de la prescripción y en lo que, por lo que expondremos en los siguientes apartados de este estudio, es su fundamento. Este precepto establece, con carácter general, la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar de la Administración. Muchas son las críticas, de fondo y de forma, que se le pueden realizar a este precepto, pues ni su propia denominación resulta adecuada, ya que tilda como derecho lo que no es más que una potestad inserta, sin duda

(11) En la doctrina italiana clásica varios autores sostenían la aplicación de la prescripción civil bien al ámbito del Derecho Administrativo general, bien específicamente al ámbito tributario. Entre los primeros destacan Zanobini y Vitta, mientras que dentro de los segundos sobresalen las aportaciones de Giannini, Pugliese, Berliri, Cocivera o Greco. Vid. Zanobini, G. (1958): *Corso di diritto amministrativo. Volume primo: principi generali*, Giuffré, Milano: 175; Vitta, C. (1955): *Diritto amministrativo*, UTET, Torino: 451; Giannini, A. D. (1972): *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffré, Milano: 193-197; Pugliese, G. (1937): *Istituzioni di diritto finanziario*, Cedam, Padova: 406; Berliri, A. (1971): *Principios de Derecho Tributario*. Volumen II, Traducción, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Editorial de Derecho Financiero, Madrid: 480; Cocivera, B. (1952): “In tema di prescrizione estintiva nel diritto tributario”, *Rivista Diritto Financiero e Scienza delle Finanze*, núm. II: 125 y ss. y Greco, G. (1952): “Ingiunzione fiscale e rlievi in ordine a la vidimazione del pretore con riferimenti all’interruzione della prescrizione”, *Rivista Diritto Financiero e Scienza delle Finanze*, núm. II: 346 y ss.

(12) Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 313, de 21 de diciembre de 1963).

alguna, en el propio derecho a liquidar para el que la LGT, como acabamos de indicar, establece un plazo de prescripción de cuatro años (13).

El artículo 67, por su parte, se ocupa del establecimiento del día inicial del cómputo, mientras que el artículo 68 recoge las causas de interrupción. Tanto uno como otro precepto establecen unas normas propias para cada uno de los derechos susceptibles de prescribir.

Finalmente, el artículo 69 expone la extensión y los efectos de la prescripción ganada, siendo el principal la extinción de la deuda tributaria.

La LGT no es la única norma tributaria que recoge disposiciones en materia de prescripción, pues es posible encontrar referencias a esta institución en otros preceptos y en otros textos legales, si bien sí es la que establece el marco general y fundamental en este ámbito (14).

3. FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

Señala la RAE al definir el concepto “fundamento” que es el «principio y cimiento en que estriba y sobre el que se apoya un edificio u otra cosa», la «razón principal o motivo con que se pretende afianzar y asegurar algo» o la «raíz, principio y origen en que estriba y tiene su mayor fuerza algo no material». De estas acepciones se extrae, como denominador común, que el fundamento es la base sobre la que se construye cualquier elemento, por lo tanto, lo que en tal base se apoya debe emanar y ajustarse a lo establecido en esta raíz.

Como se ha indicado a lo largo del presente estudio, la prescripción extintiva, para alcanzar su efecto, requiere dos requisitos: el transcurso de un plazo de tiempo legalmente determinado y la inactividad de las partes. Si se cumplen ambos requisitos se alcanza el efecto extintivo propio de la prescripción: la extinción del derecho o la acción. Si bien resulta generalmente aceptado que el principio de seguridad jurídica es el fundamento de la prescripción civil y también tributaria, esta afirmación merece ciertas precisiones. Y es que la configuración de este principio como soporte esencial del instituto prescriptorio hace necesario un examen profundo del mismo, con carácter previo al estudio de la legislación vigente, de su evolución y de su aplicación por los órganos administrativos y jurisprudenciales. Dicho análisis permitirá determinar si las normas que hoy rigen la prescripción garantizan su correcto

(13) Sobre el carácter de potestad del denominado “derecho a comprobar e investigar” abundamos en el siguiente trabajo: González Aparicio, M. (2021): *La prescripción de la deuda tributaria*, Tirant lo Blanch, Madrid: 254 y ss.

(14) Por ejemplo, se encuentran referencias a la regulación de la prescripción, entre otras, en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006– (en adelante, LIRPF) (art. 39.2), en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014– (en adelante, LIS) (artículos 26.5, 31.7, 32.8, 39.6, 56.4, 121.5) o en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987– (en adelante, LISD) (artículo 25). Como es obvio, estas disposiciones poseen carácter particular, pues únicamente se aplicarán en el impuesto de que se trate.

funcionamiento, adecuándose a los postulados que guían el principio de seguridad jurídica, o si, por el contrario, ciertos preceptos se alejan de la misma.

Además, la adaptación de la prescripción extintiva propia del ámbito iusprivatista al Derecho Tributario y el interés protegido en cada una de estas ramas del Derecho ha conducido a que el principio de seguridad jurídica, aunque goza de un carácter esencial, no sea el único que soporta, en exclusiva, esta institución, sino que otros principios característicos del Derecho Tributario y del Derecho Administrativo también sustentan este mecanismo extintivo de las obligaciones tributarias. Dado que varios de estos principios poseen un soporte constitucional, también será necesario analizar la posibilidad o viabilidad de emplearlos en la defensa del instituto de la prescripción y de sus caracteres esenciales ante posibles vulneraciones en su regulación o aplicación.

3.1. El principio de seguridad jurídica

Señalan Calvo Ortega y Calvo Vérguez (2019: 70), que la importancia del principio de seguridad jurídica «gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho». En definitiva, este principio supone «saber a qué atenerse en las relaciones jurídicas» y este “saber a qué atenerse” en el ámbito de la prescripción tiene una especial importancia.

3.1.1. *El fundamento objetivo y/o subjetivo de la prescripción*

Como se ha indicado previamente, resulta ampliamente aceptado que el principio de seguridad jurídica es el fundamento esencial de la prescripción en materia tributaria. A esta conclusión se llega tras examinar el encaje en el ámbito tributario de las dos teorías postuladas como fundamento de la prescripción civil. El fundamento de la prescripción en el Derecho Privado ha sido una cuestión debatida, dando lugar a dos teorías explicativas: la teoría objetiva y la teoría subjetiva. Como se ha indicado, estas teorías se formulan respecto a la prescripción civil, por lo que será necesario examinar cómo se adaptan sus postulados, en caso de ser posible, al Derecho Público.

El fundamento subjetivo de la prescripción, supone que esta no funciona como un mecanismo automático de extinción de los derechos subjetivos por la inactividad de las partes, debiendo ser alegada para su aplicación. La prescripción en el Derecho Común protege un interés del particular: evitar reclamaciones respecto de las cuales la inactividad de las partes ha creado la confianza en el sujeto de que el derecho o la facultad ya no será ejercitado (15). De esta manera, la tesis subjetiva se concreta en la «presunción de abandono o renuncia del derecho por la inactividad del titular que comparta la consiguiente quietud o silencio de la relación jurídica» (16), lo que evidencia la importancia de la voluntad de los particulares en la preservación de sus intereses patrimoniales.

(15) Castán Tobeñas, J. (1984): *Derecho Civil Español, Común y Foral. Revisada y puesta al día por José Luís de los Mozos*, Tomo 1, Volumen II, Reus, Madrid: 970 y ss.

(16) Herrero Botas, C. (1990): “Hacia una prescripción tributaria de tres años”, *Gaceta Fiscal*, n.º 77: 32.

Sin embargo, autores como O'Callaghan (2004) han enfatizado que la prescripción no se fundamenta siempre en un abandono o negligencia del titular del derecho, pues, incluso probándose que no existió tal voluntad de abandono o negligencia, si el plazo de prescripción transcurre sin interrupción, el derecho se extingue.

La tesis objetiva, por su parte, encuentra su soporte en el principio de seguridad jurídica, en el sentido de que la prescripción contribuye a garantizar el orden social «dando firmeza y certidumbre a los derechos» (17). En palabras de Castán (1984: 966) (18) la teoría objetiva ve el fundamento de la prescripción en «razones de necesidad y utilidad social». Conforme a esta teoría se atribuye a la prescripción una cierta finalidad social, en el sentido de que otorga estabilidad a las relaciones jurídicas, pues, de no existir este plazo, las partes de la relación jurídica quedarían sometidas sin límite temporal a la exigencia de cumplimiento de una obligación (19).

La jurisprudencia referente al fundamento de la prescripción civil en muchos casos no se decanta por una de las dos opciones, pues tiende a aplicar de manera simultánea la teoría objetiva y subjetiva, señalando en algunos casos que ambas se complementan (20).

Sin embargo, la adaptación de la prescripción propia del ámbito privado a lo público trae consigo la alteración de alguno de sus caracteres. Uno de ellos es el interés jurídico protegido por el instituto prescriptorio que, en el caso de la prescripción civil es un in-

(17) Herrero Botas, C. (1990): “Hacia una prescripción tributaria de tres años”, *ob. cit.*: 32.

(18) En el mismo sentido, Díez-Picazo señala que la prescripción se configura como una institución que permite la consolidación de situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento para el ejercicio en un plazo determinado, siendo su soporte el principio de seguridad jurídica. *Vid.* Díez-Picazo, L. y Gullón, A. (1992): *Sistema de Derecho Civil I*, Tecnos, Madrid: 448 y 463.

(19) Enneccerus, en relación con esto, apunta «la prescripción sirve a la seguridad general del derecho y a la paz jurídica, las cuales exigen que se ponga un límite a las pretensiones jurídicas envejecidas. Sin la prescripción nadie estaría a cubierto de pretensiones sin fundamento o extinguidas de antiguo si, como frecuentemente es inevitable, hubiera perdido en el curso del tiempo, los medios de prueba para su defensa. Ahora bien, este interés general y público de la seguridad del derecho concuerda con el interés del particular y, por tanto, es suficiente que se ponga en manos de cada cual un medio de protección». *Vid.* Enneccerus, L. (1934): *Derecho Civil (Parte General). Traducción del alemán por Blas Pérez González y José Alguer, actualizada por Eduardo Valentí Fiol*, Tomo I, Volumen 2º, Bosch, Barcelona: 1017.

(20) El Tribunal Supremo hace referencia a este doble fundamento, subjetivo y objetivo, entre otras, en Sentencias de 17 de marzo de 1986 (Fundamento jurídico 3º), de 19 de octubre de 1990 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:1990:10812), de 6 de marzo de 1991 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:1991:13370), de 3 de marzo de 1998 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:1998:1427), de 2 de julio de 2002 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:2002:4912), de 11 de diciembre de 2012 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:2012:9198), de 21 de junio de 2013 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:2013:6306), de 19 de enero de 2015 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:2015:1043) y de 12 de febrero de 2016 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:2016:518). A modo de ejemplo, señala esta última Sentencia que la prescripción extintiva se fundamenta «tanto en el abandono o negligencia por parte de sus titulares, como la seguridad jurídica ya que el ordenamiento no debe proteger los derechos que no se ejercen ni son reconocidos; fundamento subjetivo y objetivo que ambos han sido reiterados por la jurisprudencia».

terés privado, mientras que en el caso de la prescripción en Derecho Público, y, en particular, en la prescripción tributaria, es el interés general (21). Por ello, consideramos acertada la postura defendida, entre otros, por Cortés Domínguez (1985: 195), Génova Galván (1988: 29) y Falcón y Tella (1992: 68-70), que señalan que el fundamento de la prescripción en el ámbito tributario es exclusivamente objetivo, pues, a diferencia de las normas privadas, la prescripción tributaria tutela un interés público, sustentado en el principio de seguridad jurídica. La obligación tributaria es, por su propia naturaleza, una obligación indisponible (22), *ex lege*, de Derecho Público, cuyo objeto consiste en una prestación patrimonial a favor de un ente público. A diferencia de las obligaciones de Derecho Privado, la voluntad de las partes no interviene en el régimen jurídico del crédito tributario regulado por la Ley. Este planteamiento no encaja con la tesis subjetiva, que descansa sobre la concepción de la prescripción como un mecanismo protector del interés privado. Así, la naturaleza general del interés tutelado por la Administración, junto a la indisponibilidad del crédito tributario, permiten rechazar la aplicación de la concepción subjetiva de la prescripción, propia del Derecho Común (23).

La jurisprudencia también admite con carácter general que el fundamento de la prescripción en Derecho Tributario es únicamente objetivo, a diferencia de lo ocurrido en la jurisdicción civil. Así, es doctrina asentada del Tribunal Supremo que la seguridad jurídica es el fundamento esencial de la prescripción tributaria, entre otras, en Sentencias de 28 diciembre 1996 (Fundamento jurídico 2º), de 5 y 12 de noviembre de 2012 (Fundamento jurídico 4º y Fundamento jurídico 3º, respectivamente) y de 28 de febrero de 2017 (Fundamento jurídico 2º) (24).

Finalmente, es preciso hacer una referencia a otra institución con efecto extintivo en la que el transcurso del tiempo juega un papel fundamental: la caducidad. Particular-

(21) Que el interés jurídico protegido en el ámbito del Derecho Público sea un interés general no significa que el fundamento de la prescripción aplicable en las distintas ramas que conforman el ordenamiento público sea la seguridad jurídica. Por ejemplo, en el ámbito penal Cerrada Moreno señala que «para diferenciar la prescripción penal de su homónima civil, basta con señalar que el fundamento último de la prescripción penal radica en la necesidad de pena y no en la necesidad de seguridad jurídica». Eso no significa que la seguridad jurídica no intervenga de ninguna manera en la configuración de la prescripción en esta rama del derecho, pero, desde luego, no ostentará el papel principal que posee en el ámbito privado, debido, en gran medida, a que el *ius puniendi*, «no es un auténtico derecho subjetivo que ostente el Estado y que este pueda descuidar, como son los derechos de crédito o reales de los que gozan los particulares y que pueden bien realizar fuera del proceso o bien reclamar judicialmente ejercitando la correspondiente acción en un proceso civil». Vid. Cerrada Moreno, M. (2018): *Prescripción e imprescriptibilidad de los delitos. Orígenes. Fundamentos. Naturaleza jurídica*, Bosch, Barcelona: 48 y ss.

(22) Artículo 18 de la LGT.

(23) En el mismo sentido, Zancada Peinado, F. (1975): “Una consecuencia de la inactividad de la Administración: prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 13: 249; Corral Guerrero, L. (1982): *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid: 570; Vega Herrero, M. (1990): *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid: 11-13 y González Martínez, M. T. (2016): *La crisis de la prescripción tributaria*, Francis Lefebvre, Madrid: 30-31.

(24) ECLI:ES:TS:1996:7619, ECLI:ES:TS:2012:7628, ECLI:ES:TS:2012:7531 y ECLI:ES:TS:2017:660, respectivamente.

mente, por lo que aquí interesa, la caducidad comparte con la prescripción un fundamento común en el principio de seguridad jurídica. No obstante, en este punto coincidimos con García Novoa (2011: 112) cuando pone de manifiesto que este efecto protector de la seguridad jurídica es menos intenso en el instituto de la prescripción que en el de la caducidad. Esta merma se produce, fundamentalmente, a consecuencia de la posibilidad de que la prescripción sea interrumpida, lo que dificulta o alarga en el tiempo la consolidación del efecto extintivo.

3.1.2. *La conceptualización del principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción*

Partiendo de la base de que el principio de seguridad jurídica es el fundamento de la prescripción tributaria, el siguiente paso lógico consiste en determinar cómo se configura este principio en el ordenamiento interno, legal y jurisprudencialmente.

Desde un punto de vista puramente legal, el artículo 9.3 de la Constitución Española (25), consagra el principio de seguridad jurídica como un valor directamente aplicable a todo el ordenamiento jurídico, señalando que «la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

La ubicación sistemática de este precepto no permite otorgarle la protección especial prevista para los derechos fundamentales, pero su configuración como principio informador de todo el ordenamiento jurídico posibilita afirmar que resulta imprescindible que el sistema legal en su conjunto proteja la seguridad jurídica, como un valor esencial del Estado Constitucional de Derecho (26). El Tribunal Constitucional destacó esta idea en la Sentencia 46/1990, de 15 de marzo (Fundamento jurídico 4º) (27) indicando que «la exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas» ya que «hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no (...) provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes incluso cuáles sean estas».

Abundando en la jurisprudencia al efecto, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 27/1981, de 20 de julio (Fundamento jurídico 10º) (28), define la seguridad jurídica como la «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo

(25) BOE núm. 311, de 29 de Diciembre de 1978.

(26) García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, ob. cit.: 31.

(27) ECLI:ES:TC:1990:46.

(28) ECLI:ES:TC:1981:27.

no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad». En definitiva, esta Sentencia recoge la esencia de lo que representa la seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico general.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de marzo de 1985 (Considerando 2º) (29), destaca que la prescripción constituye una «limitación al ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica». El Alto Tribunal también se ha pronunciado específicamente en referencia a la aplicación del principio de seguridad jurídica en materia de prescripción tributaria, entre otras muchas, en la Sentencia de 26 de julio de 1983, en la que señala que el instituto de la prescripción tributaria «viene asentado en unos principios de orden público, cuyo objetivo o meta final es la seguridad jurídica», en la Sentencia de 1 de abril de 2000 (Fundamento jurídico 3º) (30) y en las Sentencias de 4 de noviembre de 2013 (Fundamento jurídico 2º) (31) y 6 de marzo de 2014 (Fundamento jurídico 5º) (32). En definitiva, de lo expuesto por el alto Tribunal en estas y otras muchas Sentencias, se infiere que la prescripción se sustenta en la necesidad de otorgar estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, con ello, claridad al tráfico jurídico.

Así las cosas, la seguridad jurídica se define, en palabras de Díez-Picazo (2014:13-14), como “certeza o certidumbre”, pues es «ante todo, seguridad de las normas aplicables a determinados supuestos (...) en este sentido puede decirse, –y se ha dicho a veces– que la seguridad jurídica es el poder de predecir o pronosticar con algún fundamento el resultado que tendrá un litigio futuro que se contempla solo hipotéticamente en cuanto a su producción o que se contempla como ya ocurrió». En consecuencia, «un ordenamiento es seguro cuando fundamento de pronóstico goza de la probabilidad de un cumplimiento elevado». De ahí su carácter esencial como fundamento de la prescripción tributaria, pues supone que transcurrido el plazo de cuatro años sin que la relación jurídica haya sido interrumpida por actos de la Administración o del obligado tributario, ambas partes sepan, con certidumbre, que la deuda tributaria se ha extinguido.

La consideración por el legislador y por los distintos operadores jurídicos de estos fragmentos reproducidos es, en nuestra opinión, especialmente importante en el momento actual, en el que, como venimos apuntando, el principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario vive momentos de evidente crisis (33).

Finalmente, es preciso señalar que en el contexto actual la aplicación del principio de seguridad jurídica traspasa las fronteras estatales, llegándose a acuñar “Principio Co-

(29) ECLI:ES:TS:1985:1444.

(30) ECLI:ES:TS:2000:2677.

(31) ECLI:S:TS:2013:5402.

(32) ECLI:ES:TS:2014:962.

(33) Este principio, junto a otros propios del Derecho Financiero y Tributario, han sido y están siendo vulnerados por el legislador y por la Administración en muchas de sus actuaciones. En este sentido, es clara y, en nuestra opinión, brillante, la denominada “Declaración de Granada”, firmada por dieciocho Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario.

URL:[https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20\(18%20mayo%202018\).pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf) [consultado con fecha 02/05/2019].

munitario de Seguridad Jurídica”. Específicamente en el ámbito tributario a él se han referido autores como García Novoa (2011: 31) o Barciela Pérez (2010: 79-92). Según dispone el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), «el principio de seguridad jurídica constituye un principio fundamental de Derecho comunitario (...) que exige, particularmente, que una normativa que establezca gravámenes para el contribuyente sea clara y precisa, con el fin de que este pueda conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones y, adoptar las medidas oportunas en consecuencia» (34). Esta categorización como “principio fundamental del Derecho Comunitario” consideramos que puede abrir una nueva puerta de cara su empleo en el control de las actuaciones desarrolladas por los Estados de la Unión, si bien no se pueden obviar las dificultades que plantea la materialización de esta posibilidad, entre otras causas, por la poco homogénea conceptualización del principio de seguridad jurídica que ofrece el Alto Tribunal Europeo (35).

3.1.3. *La colisión entre el principio de seguridad jurídica y el principio de justicia tributaria*

La prescripción tributaria, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, permite la consagración por el paso del tiempo de situaciones que, en origen, pudieran ser incluso contrarias a la Ley. Puede parecer que, en la consecución de la seguridad jurídica y de los fines propios de la prescripción tributaria, padece el principio de justicia tributaria, que representa el máximo exponente del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Con ello, conforme al principio de justicia tributaria sería aconsejable «mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el tributo a quien ha incumplido sus obligaciones» (36).

Calvo Ortega (1999: 256) ya puso el acento en la tensión que se produce entre los dos principios, especialmente apreciable en el caso de la obligación tributaria por su naturaleza pública y su vinculación a los intereses generales. Esto es, la oposición entre ambos principios se acrecienta por el carácter público del acreedor –cuando esta posición la ostente la Administración– y por el carácter también público de la propia obligación. En

(34) Sentencia de 13 de febrero de 1996, asunto C-143/93, *Caso Gebroeders van Es Douane Agenten BV contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (ECLI:EU:C:1996:45) y Sentencia de 23 de septiembre de 2003, asunto C-78/2001, *Caso Bundesverband Güterkraftverkehr und Logistik eV (BGL) contra Bundesrepublik Deutschland* (ECLI:EU:C:2003:490).

(35) Ejemplo de ello es la reciente Sentencia de 30 de abril de 2020, asunto C-627/18, *N.A.C. contra Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas IP (IFAP)* (ECLI:EU:C:2020:321), en la que el Tribunal realiza una “ponderación” entre la obligación de recuperación de una ayuda de Estado indebidamente satisfecha, frente a la pérdida de ese derecho por transcurso del plazo de prescripción, concluyendo que, aunque las autoridades nacionales se retrasen en la ejecución de la decisión de recuperación, ello no supondrá la desaparición por prescripción de la obligación de reembolso del importe satisfecho en concepto de ayuda de Estado y de los intereses derivados de la misma, afirmando que «el principio de seguridad jurídica, para cuya observancia se arbitran los plazos de prescripción, no puede constituir un obstáculo para la recuperación de una ayuda declarada incompatible con el mercado interior».

(36) Falcón y Tella, R. (1996): “La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo”, *Quincena Fiscal*, n.º 14: 7.

el ámbito civil la tensión entre estos dos principios también había sido destacada por la doctrina. De Castro (1972: 146) apuntaba que la prescripción «se ha convertido en una figura aceptada por la sociedad, sin reservas, y útil, posiblemente necesaria, para la limpieza y purificación drástica del tráfico jurídico, eliminando situaciones residuales que obstaculizarían el buen juego de las instituciones patrimoniales; aunque ello sea a costa de ciertos resultados concretos injustos».

Siendo ambos principios constitucionales, —el principio de justicia tributaria, establecido como uno de los principios informadores de todo el ordenamiento fiscal en el artículo 31 de la Constitución, y el principio de seguridad jurídica, consagrado en el mencionado artículo 9.3 de la Constitución como principio informador de todo el ordenamiento jurídico—, consideramos que, inicialmente, la confrontación existente entre ambos se podría resolver a través de un ejercicio de ponderación que permita concluir cuál de ellos debe prevalecer.

La prevalencia del principio de justicia tributaria, llevado a su máxima expresión, supondría, respecto al instituto de la prescripción, que la Administración dispusiera de la capacidad para ejercer de manera indefinida sus potestades y, en definitiva, conduciría a la desaparición de este medio de extinción de la obligación tributaria. Ello perjudica de manera directa a la certeza del derecho y acrecienta la arbitrariedad, provocando el efecto contrario al generado por la prevalencia del principio de seguridad jurídica. Es innegable que la extinción de la obligación por el transcurso del tiempo y la inactividad de las partes representa una excepción a lo que debería ser el mecanismo habitual de extinción, el pago (37). La extinción de la deuda por vía de su satisfacción —ya sea a través del pago o la compensación— parece representar la única opción que se ajusta al principio de justicia tributaria, a pesar de perjudicar la seguridad jurídica (38). Sin embargo, un análisis más profundo de la cuestión parece conducir a la conclusión opuesta, pues, en este marco, la supresión de la prescripción como mecanismo extintivo conllevaría el mantenimiento por tiempo indefinido de la obligación, a pesar de la inactividad de la parte acreedora. Esta inactividad, por parte de la Administración, o del obligado tributario, también merece un reproche legal, pues, tal y como señala Cortés Domínguez (1985: 195) «la prescripción tributaria se produce generalmente a consecuencia de un incumplimiento de la Ley por parte de la Administración», incumplimiento que de no existir el plazo prescriptorio no tendría consecuencia alguna (39). Así, no solo la seguridad jurídica se ve dañada, también el propio principio de justicia tributaria, que, en palabras de

(37) En este sentido, Hensel apunta que «la relación jurídico tributaria está orientada por su propia naturaleza a satisfacer al acreedor su crédito, esto es, a ser extinguida». Obviamente, cuando el autor se refiere a la satisfacción del crédito hace una clara referencia al pago como mecanismo extintivo prioritario. Vid. Hensel, A. (Trad. 2005): *Derecho Tributario. Traducción y Estudio Preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle*, Marcial Pons, Madrid: 241.

(38) En la doctrina italiana Pugliese y Randazzo se han planteado esta quiebra de la justicia tributaria que se produce a consecuencia de la aplicación de la prescripción. Pugliese, G. (1924): *La prescrizione estintiva*, ob. cit.: 20; Randazzo, F. (1971): “Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario”, *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.º I: 465-466.

(39) En el mismo sentido Falcón y Tella, que relaciona esta cuestión con el principio de capacidad económica. Vid. Falcón y Tella, R. (1992): *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit.: 70.

Calvo Ortega (2012: 26-27), es «el resultado de determinadas exigencias, a su vez, también diversas: proporción entre las prestaciones, capacidad de los sujetos ante la imposición de obligaciones coactivas, no indefensión, garantía de reconocimiento de derechos y obligaciones, contemplación de situaciones singulares». Este autor, cuando analiza la relación entre ética fiscal y justicia tributaria, señala que, en su encauzamiento, influye decisivamente el principio de seguridad jurídica, «de manera que los obligados sepan a qué atenerse y conozcan de la manera más clara y sencilla posible los efectos fiscales de sus actos» (40). Consideramos que, aunque un análisis superficial puede conducir a la conclusión de que la aplicación de la prescripción supone la alteración del principio de justicia, en puridad el principio de seguridad jurídica sirve a la justicia tributaria. En este sentido, coincidimos con la doctrina mayoritaria cuando afirma que el principio de seguridad jurídica es el fundamento de la prescripción tributaria, pero entendemos que ello no supone la preeminencia de este respecto al principio de justicia tributaria, sino que ambos se complementan en la consecución de un sistema fiscal justo (41).

La relación entre ambos principios debe ser enfocada mediante la búsqueda de un equilibrio que permita a la Administración ejercer sus funciones sin que la prescripción tributaria pierda su efecto esencial: evitar que el cumplimiento de las obligaciones se encuentre indefinidamente en situación de pendencia. La manifestación de ese equilibrio se encuentra en el establecimiento de plazos de prescripción suficientemente prolongados que ofrezcan a las dos partes de la relación jurídico tributaria un margen temporal adecuado para el ejercicio de sus derechos y que, a su vez, impidan la pendencia

(40) Calvo Ortega, R. (2012): *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Civitas, Cizur Menor (Navarra): 19-20. También en este sentido García Novoa, que apunta que «en ocasiones la aplicación de la seguridad jurídica puede tener que garantizarse a través de la afirmación de situaciones aparentemente injustas, y ello está en la esencia de determinadas instituciones –como la prescripción o la caducidad–. Estas instituciones resuelven singulares conflictos dando preferencia a la seguridad jurídica frente a la justicia. Pero ello no pone en entredicho el juicio de racionalidad que debe merecer un Derecho seguro». Vid. García Novoa, C. (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid: 26.

(41) Señala García Novoa que «nunca podrá excluirse la prescripción por motivaciones de justicia tributaria, porque la prescripción se basa en la seguridad jurídica, incluso a costa de la justicia». Vid. García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, ob. cit.: 34. Randazzo, citado por Vega Herrero, apunta que «la Administración financiera forma parte integrante de la organización del Estado, entendido como ordenamiento jurídico y, aunque el crédito tributario es un derecho indisponible para la Administración, ello no impide que esté sujeto a prescripción porque el Estado así lo ha dispuesto en virtud de su potestad legislativa, y el motivo de que se reconozca eficacia extintiva al transcurso del tiempo respecto a este derecho no es otro que satisfacer la exigencia de la certeza del derecho». Vid. Randazzo, F. (1971): “Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario”, ob. cit.: 465-466; Vega Herrero, M. (1990): *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit.: 14. Fernández Junquera destaca que el principio constitucional de justicia tributaria solo puede ceder ante otro principio igualmente constitucional, –el de seguridad jurídica–, y «el fundamento de la prescripción debe venir, forzosamente, de la justificación a la alteración del principio de justicia que deja de aplicarse para ceder, en este caso, ante el principio de seguridad jurídica». Vid. Fernández Junquera, M. (2001): *La prescripción de la obligación tributaria: un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Elcano (Navarra): 17-19.

permanente de la deuda favoreciendo la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad (42).

3.1.4. Posibilidades para el control de la normativa tributaria sobre prescripción con base en el principio de seguridad jurídica

Aceptado que el fundamento de la prescripción en el ámbito tributario se encuentra en el principio de seguridad jurídica, se plantea la posibilidad de acudir al mismo para controlar la actividad del legislador, particularmente en aquellos casos en los que una modificación del régimen jurídico aplicable a esta institución o una resolución judicial (43) conduce a una evidente quiebra del principio de seguridad jurídica, circunstancia que, por otra parte, no resulta infrecuente (44).

Y es que esta quiebra de la seguridad jurídica no afecta exclusivamente al instituto de la prescripción. En la actualidad las actuaciones del legislador y de la propia Administración que no se adecúan al principio de seguridad jurídica cada vez son más más frecuentes, hasta convertirse en algo habitual. La inseguridad jurídica imperante también se ha visto auspiciada por la enorme producción normativa que se genera en nuestro ordenamiento jurídico. Esta reprochable situación ha conducido a que algunos autores, a los que nos referiremos en las líneas posteriores, se planteen, incluso, la posibilidad de control de la producción normativa con base en el principio de seguridad jurídica.

El carácter constitucional del referido principio, recogido en el artículo 9.3 de la Carta Magna como postulado informador de todo el ordenamiento jurídico nacional, en principio podría hacer pensar en una protección privilegiada del mismo por la vía del recurso de inconstitucionalidad o por la vía de amparo. Si bien algunos autores afirman la existencia de un “derecho a la seguridad jurídica” (45), esta no deja de ser una construcción

(42) Sainz De Bujanda, F. (1963): *Hacienda y Derecho*, Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid: 422-423.

(43) Tal es el caso de las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero, de 19 de febrero, de 26 de febrero y de 3 de marzo de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:8615, ECLI:ES:TS:2015:582, ECLI:ES:TS:2015:876 y ECLI:ES:TS:2015:1120, respectivamente), en relación con las facultades de comprobación e investigación de la Administración.

(44) Así se ha puesto de manifiesto en la ya referida “Declaración de Granada”. En ella se señala (pág. 10) que «se está produciendo un preocupante deterioro del principio de seguridad jurídica, fruto en muy buena parte del abandono de los conceptos dogmáticos sobre los que se asentó el nacimiento de nuestro Derecho Tributario, y su sustitución por otros cuyos perfiles distan de tener la precisión suficiente como para hacerlos compatibles con un mínimo de seguridad jurídica». La prescripción tributaria es un claro ejemplo de esta situación. URL: [https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20\(18%20mayo%202018\).pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf) [consultado con fecha 02/05/2019].

(45) García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, ob. cit.: 31. El mismo autor, en otra de sus obras, señala en respecto a este “derecho a la seguridad jurídica” que «estamos hablando de un concepto de seguridad, no como realidad exclusivamente referida a una normatividad sino como referencia a un tipo concreto de normatividad, como es la legalidad. La legalidad es un tipo de normatividad destinada a servir de límite al ejercicio del poder público, cuyo fundamento se encuentra en la idea liberal de separación entre el Estado y la sociedad y en la necesidad de un orden jurídico protector de esta frente a aquél». Vid. García

más doctrinal que legal, en lo que a su amparo constitucional privilegiado se refiere. La ubicación sistemática del principio impide su categorización como derecho fundamental, careciendo también de la protección especial de la que gozan estos, tal y como se indicó al inicio de este apartado.

Además, el acceso a esta protección privilegiada no resulta en absoluto sencillo. En este sentido es claro García Novoa (2011: 31), que señala que «a pesar de que la seguridad jurídica es un valor y un principio asentado en la Constitución, y de que la prescripción es una categoría íntimamente ligada a la garantía de la seguridad jurídica, pocas veces se ha defendido que la categoría de la prescripción sea una derivación necesaria de la exigencia constitucional de la seguridad jurídica. Y aunque se puede afirmar que la prescripción tiene una dimensión constitucional que solo al Tribunal Constitucional le cumple definir y acotar en su preciso alcance (46), el régimen del cómputo de la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, que el Tribunal Constitucional somete solo a control desde la perspectiva de la irracionalidad o la arbitrariedad». Por lo tanto, la actuación del Tribunal Constitucional en este ámbito se limita exclusivamente al control de aquellas resoluciones de carácter evidentemente irracional o arbitrario, pero no alcanza al control de las cuestiones de legalidad ordinaria, como el establecimiento de los plazos de prescripción, su cómputo o las causas de interrupción.

Aunque el referido autor señala que este “derecho” no tiene carácter fundamental, con base en la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005, de 14 de marzo (Fundamento jurídico 2º) (47), referente a la prescripción en el ámbito penal, realiza una apreciación que consideramos muy interesante referente al control constitucional de las resoluciones judiciales sobre cuestiones de prescripción, indicando que, como la prescripción tiene un carácter sustantivo y se funda en principios de orden público o interés general, estas resoluciones deben contener una argumentación axiológica derivada de los fines de la prescripción y del principio de seguridad jurídica (48).

A mayor abundamiento, consideramos que la seguridad jurídica no debe entenderse como un mero “valor”, pues representa un principio constitucionalizado y, como tal, un elemento esencial en el desarrollo y configuración del ordenamiento jurídico (49). Este

Novoa, C. (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit.: 26.

(46) Requejo Pages, J. L. (2005): “Doctrina del Tribunal Constitucional durante el primer cuatrimestre de 2005”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 74: 302.

(47) ECLI:ES:TC:2005:63.

(48) García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, ob. cit.: 33.

(49) En este sentido señala Sánchez García que «la positivización de estos principios en la Constitución permite su consideración como valores superiores de la sociedad, y adquieren el mismo rango legal que la norma que los positiviza, la Constitución, por lo que se convierten en principios “legales” (...). Y aunque la ley como instrumento del Estado o del poder para dirigir la sociedad cuenta indudablemente con un valor superior al de cualquier otra fuente o elemento jurídico, también debe la ley sujetarse a la vez a unos principios básicos (justicia, estabilidad, seguridad etc.), que se han ido perfilando a lo largo de la historia, principios que han quedado además consagrados en una norma de grado superior, la Constitución». Vid. Sánchez García, J. A. (2018): “El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del Derecho y la Seguridad Jurídica”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 418: 52.

carácter positivo del principio y la protección constitucional que se le otorga deben conducir a que todas aquellas vulneraciones del principio de seguridad jurídica debieran poder hacerse valer vía recurso o vía cuestión de inconstitucionalidad. García Novoa (2000: 40), en otra de sus obras, se pronuncia en este sentido, señalando que «solo si estamos ante un principio podremos utilizar la seguridad jurídica como criterio para el enjuiciamiento de actuaciones discrecionales de la Administración, lo que no es posible a través de una abstracta invocación de valores».

El propio Tribunal Constitucional, en la ya referida Sentencia de 25 de noviembre de 1986 (Fundamento jurídico 3º) (50), aunque deja al arbitrio del legislador la determinación de los supuestos en los que es aplicable un plazo de prescripción, contempla la posibilidad de efectuar un cierto control sobre esta normativa con base en el principio de seguridad jurídica. Así, señala expresamente que «aunque la finalidad que mediante la institución de plazos de prescripción se pretende conseguir sea perfectamente legítima desde el punto de vista de la Constitución, lo anterior no quiere decir que en términos generales la fijación de un plazo de prescripción de acciones sea una exigencia que debe ser respetada en todo caso para que la propia Constitución pueda entenderse respetada, porque la Constitución, que ha consagrado el principio de seguridad jurídica, no ha hecho lo propio con la prescripción. Si se han de declarar prescriptibles o no las acciones, ello es algo que en principio debe decidirlo el legislador, valorando las circunstancias concurrentes en cada caso. Pueden existir casos en que se den circunstancias muy determinadas, en los que no establecer un plazo de prescripción –cualquiera que sea– puede vulnerar la Constitución, por implicar un *excesivo sacrificio* del principio de seguridad jurídica en beneficio del valor-justicia; es lógico que, si ese sacrificio excesivo se produce, este Tribunal pueda comprobarlo y por ello determinar que se ha desconocido ese principio porque esto último pertenece a la competencia de la jurisdicción constitucional, aunque no lo sea la valoración de los criterios de oportunidad que haya podido manejar el legislador» (la cursiva es nuestra). De esta forma, el Tribunal Constitucional abre la puerta al ejercicio de una suerte de control de los efectos sobre la seguridad jurídica del régimen de la prescripción establecido por el legislador. La clave de bóveda a estos efectos está en determinar cuándo concurre ese “sacrificio excesivo”, lo que plantea otro problema adicional, pues este concepto es difuso e indeterminado.

Sánchez García (2018: 51), en un trabajo en el que examina la posibilidad de control de la producción normativa en base a los principios constitucionales, con especial referencia al principio de seguridad jurídica, apuesta por la efectividad de este control constitucional, destacando el valor de los principios generales del Derecho y, en particular, del principio de seguridad jurídica, como instrumentos que permitan al Tribunal Constitucional fiscalizar la producción normativa, *ex ante*, durante y *ex post*. Este autor afirma que «la seguridad jurídica debe actuar, por tanto, como principio orientador del legislador tributario y de cualquier procedimiento de elaboración normativa en este ámbito, pues, como hemos señalado, el Derecho Tributario debe ser precisamente el límite del poder del Estado para recaudar tributos, un Derecho Tributario presidido por la seguridad jurídica. Sin seguridad jurídica no puede haber derecho, ni bueno, ni malo, ni de

(50) ECLI:ES:TC:1986:147.

ninguna clase» (51). Entendemos que, a mayor producción normativa, mayor necesidad de control, y no al contrario –que es lo que parece ocurrir en la actualidad–, pues el Tribunal Constitucional dispone de los recursos y competencias necesarios para efectuarlo.

Por ello, aunque acudir al Tribunal Constitucional para garantizar el adecuado funcionamiento y regulación del instituto prescriptorio parece una opción remota y con escasas posibilidades de viabilidad y éxito, consideramos que no se debería descartar si los efectos derivados de las resoluciones judiciales y de las reformas legales son tan perniciosos que desvirtúan la esencia de la institución; de esta forma, se aproxima el recurso al Tribunal Constitucional como única vía de protección de la prescripción tributaria y, con ella, de la seguridad jurídica. Conforme a este planteamiento, el principio de seguridad jurídica se debe entender como lo que es: un verdadero “principio constitucional”, no como un mero “valor” de escasa importancia en la ordenación y aplicación del Derecho.

En este punto es necesario plantear cuándo sería posible entender que un acto con trascendencia legal vulnera el principio de seguridad jurídica. Entendemos que, además de acudiendo a las pautas ofrecidas por la jurisprudencia y la doctrina a estos efectos, a las que ya nos hemos referido, bastaría seguir lo indicado por Sainz de Bujanda (1963: 422-423) y responder a una simple pregunta. En efecto, señalaba este autor que el principio de seguridad jurídica «constituye uno de los bienes jurídicos amparados explícitamente por el moderno constitucionalismo. En nuestras leyes fundamentales se consagra directamente como un derecho (...) Si todos esos enunciados, a través de los cuales se actúa la seguridad jurídica, hubieran de ser sintetizados en una sola proposición fundamental, podría decirse que esta: el derecho de los españoles a la seguridad jurídica consiste en la certidumbre del Derecho y en la eliminación de la arbitrariedad». Partiendo de esta afirmación, la pregunta que nos debemos plantear es ¿contribuye tal acto a lograr la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad? Encontraremos muchos casos en los que la respuesta será negativa.

Descendiendo al plano de los ejemplos, una de las más flagrantes vulneraciones al principio de seguridad jurídica gestada en los últimos tiempos viene representada por la aludida reforma de la LGT por la Ley 34/2015, particularmente por la introducción del artículo 66 bis, que, en conjunción con el también reformado artículo 115, supone la imprescriptibilidad, con carácter general, del derecho a comprobar e investigar de la Administración (52). Consideramos que la concepción de este derecho y, en particular, su carácter imprescriptible, sacrifica, en todo, el principio de seguridad jurídica, y representa un claro ejemplo de la situación referida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia expuesta, lo que justificaría su intervención a pesar de los impedimentos formales para ello (53).

(51) Sánchez García, J. A. (2018): “El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del Derecho y la Seguridad Jurídica”, *ob. cit.*: 62.

(52) *Vid.* en este sentido, Soto Bernabeu, L. (2016): “La comprobación de ejercicios prescritos y la seguridad jurídica”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 13: 249-259; y González Aparicio, M. (2021): *La prescripción de la deuda tributaria*, *ob. cit.*: 285 y ss.

(53) En este sentido es claro Falcón y Tella, que señala que la imprescriptibilidad «resultaría inconstitucional, ya que la prescripción se considera normalmente como una exigencia de la necesaria certidumbre de las relaciones jurídicas y, por lo tanto, como una consecuencia lógica de la

Otro ejemplo evidente en el que la actuación del legislador en materia de prescripción vulnera indudablemente el principio de seguridad jurídica es el generado tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012, –el tan polémico modelo 720–, y, particularmente, las modificaciones que incluye en la LIRPF (artículo 39.2) y en la LIS (artículo 121.6), que suponen la imprescriptibilidad del derecho a liquidar de la Administración respecto a los bienes y derechos no declarados por el contribuyente. En este caso, atendiendo al carácter supranacional del objeto de esta normativa, han sido los órganos comunitarios los que han puesto coto al evidente abuso del legislador, pues la normativa citada vulnera numerosos principios comunitarios; entre otros, la libre circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios, y la libre circulación de capitales, así como el principio de seguridad jurídica. Es por ello que la Secretaría General de la Comisión Europea emitió Dictamen Motivado, de fecha 15 de febrero de 2017, otorgando al Estado español un plazo de dos meses para modificar la referida normativa. Sin embargo, tales advertencias no han surtido efecto en el legislador español, pues a día de hoy tal modificación no se ha producido. La respuesta a esta inacción del legislador patrio ha provocado que la Comisión Europea, con fecha 23 de octubre de 2019, presentara un recurso ante el TJUE (asunto C-788/19), que está pendiente de resolución.

3.1.5. *Los principios de buena fe y confianza legítima*

Los principios de buena fe y confianza legítima aparecen estrechamente ligados al principio de seguridad jurídica –razón por la que se abordan en este epígrafe– y a la necesidad de proteger los límites razonables en el ejercicio de derechos y potestades en el marco de las relaciones jurídicas. El fundamento primero de estos principios se encuentra en el artículo 7.1 del Código Civil, que establece que los contratos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe (54). Respecto al principio de buena fe y su alcance señala Díez-Picazo (1983: 49-52) que este concepto hace referencia al ambiente dentro del cual las relaciones jurídicas deben desarrollarse y «supone guardar fidelidad a la palabra dada, no defraudar la confianza de los demás, ni abusar de ella, conducirse conforme cabe esperar de cuantos con honrado proceder intervienen en el tráfico jurídico como contratantes o participan en él en virtud de otras relaciones jurídicas». El principio de buena fe despliega sus efectos para ambas partes en la relación jurídica patrimonial. Para el sujeto pasivo, deudor, la buena fe determina el alcance objetivo y temporal del cumplimiento de su obligación, mientras que para el sujeto activo, acreedor, la buena fe supone un límite al ejercicio de su derecho. Este límite, en su plano temporal, queda plasmado en el instituto de la prescripción extintiva, que se configura como una garantía

seguridad jurídica consagrada en el artículo 9.3 de la Constitución». *Vid.* Falcón y Tella, R. (2005): *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid: 166.

(54) La actual redacción del artículo 7 del Código Civil tiene su origen en la modificación del Título Preliminar de este texto normativo llevada a cabo por la Ley 3/1973, de 17 de marzo, y por el Decreto 1836/1974, 31 Mayo. Previamente, el principio de buena fe aparecía expresamente recogido en el artículo 1258 del Código Civil «los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no solo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley».

para el deudor ante la inacción del acreedor durante un tiempo prolongado. Si bien el fundamento directo de la prescripción no se halla en este artículo 7 del Código Civil, sí es posible fijar en este precepto el fundamento indirecto de la prescripción extintiva como figura protectora de la buena fe y el principio de seguridad jurídica (55).

A mayor abundamiento, es preciso señalar que, con base en el artículo 7 del Código Civil, la legislación administrativa acoge los principios de buena fe y confianza legítima como guías que deben orientar el funcionamiento de todas las Administraciones públicas y, por tanto también de la tributaria. Así, el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (56), establece expresamente que, para servir a los intereses generales, las Administraciones deben respetar los principios de «buena fe, confianza legítima y lealtad institucional» en su funcionamiento.

En cuanto al contenido y la aplicación de este principio la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2001 (57) es clara cuando dispone que «tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la Jurisprudencia de este Alto Tribunal considera que el principio de buena fe protege la confianza que fundamentalmente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que dicho principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes “*venire contra factum proprium*”». De esta manera, el Tribunal determina que los referidos principios fundamentan la doctrina de los actos propios, de creación jurisprudencial, añadiendo «ahora bien, este principio no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho Público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. O, dicho en otros términos, la doctrina invocada de los “actos propios” sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones del Derecho Público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de

(55) La aplicación del principio de buena fe al instituto de la prescripción no se predica solo en ámbito fiscal. En el orden civil, la aplicación de este principio a la prescripción extintiva tampoco resulta extraño. Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo, en Sentencias de 11 de diciembre de 2012 –Fundamento jurídico 2º– y de 21 de junio de 2013 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:2012:9198 y ECLI:ES:TS:2013:6306, respectivamente), indicando que «resulta innegable la función informadora que debe desplegar el principio general de buena fe en la interpretación y aplicación del mencionado instituto –refiriéndose a la prescripción extintiva–, ya como acción o como excepción solicitada».

(56) BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

(57) ECLI:ES:TS:2001:1423.

esta». En relación con la prescripción tributaria, lo indicado no solo justifica su aplicación cuando la Administración o el administrado no actúa en un determinado periodo de tiempo para reclamar lo que con arreglo a Derecho le corresponde, creando en la otra parte la confianza de su no exigencia en el futuro, sino que excluye la autonomía de la voluntad en la regulación del régimen prescriptivo, como se apuntó en apartados precedentes, por responder este a un interés público, por tanto de carácter general e indisponible.

3.2. El principio de capacidad económica

Partiremos de las palabras de Albiñana (1974: 89) que señalaba que «el tiempo y el espacio son elementos transcendentales en la exacción de los impuestos, y su cómputo discurre, comúnmente, en torno a la “capacidad económica”, que, al fin, constituye la infraestructura de todo impuesto». Como se ha venido indicando, la adopción de la prescripción como mecanismo extintivo por el Derecho Tributario conduce a que no solo sus caracteres se vean alterados, sino a que se añadan algunos principios propios del ámbito tributario a los principios sustentadores de la prescripción en general. De esta forma, estrechamente ligado al principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción, es necesario hacer referencia al principio de capacidad económica o capacidad contributiva, consagrado en el artículo 31 de la Constitución (58). El principio de capacidad económica ostenta un papel esencial en el ordenamiento tributario estatal, como principio informador del mismo, lo que ha conducido a la realización de amplios estudios relacionados con su contenido y alcance, e incluso, recientemente, a su vigencia en el actual sistema tributario (59).

Más allá de estas consideraciones referentes a la concepción de este principio, lo relevante en este punto es su incidencia en la prescripción tributaria. Esta incidencia ha sido puesta de manifiesto por la doctrina, que vincula el principio de capacidad económica junto al principio de seguridad jurídica como soportes esenciales de la prescripción en el ámbito tributario. No obstante, también es preciso indicar que algunos autores, como García Novoa (2011: 35-36), han rechazado que a la prescripción tributaria le resulten de aplicación los principios del artículo 31 de la Constitución, porque, según este autor, la prescripción encuentra su fundamento exclusivo en el principio de seguridad jurídica del artículo 9 de la Carta Magna. No estamos de acuerdo totalmente con esta afirmación, pues entendemos que se trata de una interpretación excluyente del principio de seguridad jurídica respecto a los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución. Estos principios informan el ordenamiento tributario en su conjunto y en nada se oponen el principio de seguridad jurídica y el principio de capacidad económica en este aspecto, sino que se complementan conformando una base común para este mecanismo extintivo.

(58) El artículo 31 de la Constitución señala que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

(59) En este sentido, Vaquera García, A. (2017): “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación *de facto*? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre plusvalías”, *Revista Jurídica de la Universidad de León*, n.º 4: 101-134.

Tomando lo indicado por la Sentencia del Tribunal Constitucional, 27/1981, de 20 de julio (60), que concluye que el principio de capacidad económica es «una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (Fundamento jurídico 4º), se deduce que el ámbito temporal de este principio supone que la búsqueda de esta “riqueza” no se puede realizar de manera ilimitada en el tiempo, pues ello conduciría, en el ámbito tributario, a que las deudas que pueden resultar exigibles al sujeto pasivo superen la “capacidad económica” actual del mismo (61). Esto es, retomando la idea ya expuesta en epígrafes precedentes, la consumación de la prescripción como mecanismo extintivo de la deuda tributaria supone no solo el transcurso de un determinado plazo de tiempo, también la inacción de las partes y esta inacción se puede equiparar a un incumplimiento obligacional, que, de no existir plazos de prescripción, carecería de efecto alguno para el sujeto inactivo, por tanto, incumplidor, pues a pesar de su “no actuación” las deudas se podrían acumular de manera indefinida en el tiempo. Esta situación conduciría al gravamen de una capacidad económica pasada, que, como indica Guerra Reguera (2013: 22), no es sino «una capacidad económica inexistente, irreal, ficticia». Por ello, la prescripción tributaria es también «una exigencia lógica del principio de capacidad económica, que requiere gravar una capacidad económica actual, pues la exigencia indefinida de obligaciones tributarias no satisfechas en su momento supondría una acumulación de deudas que podría exceder la capacidad actual del obligado tributario» (62). Con ello, el establecimiento de plazos de prescripción excesivamente largos, o de imprescriptibilidad de las deudas tributarias, así como cualquier otra disposición que contravenga la adecuada aplicación de esta figura extintiva, no solo vulnera el principio de seguridad jurídica, sino que, por extensión, también afecta de manera esencial al principio de capacidad económica.

Por ello, para concluir estas líneas esenciales sobre la vinculación del principio de capacidad económica y la prescripción tributaria, conviene realizar unos apuntes en relación con la posibilidad de control constitucional de la normativa tributaria, en particular de las normas relativas a la prescripción, con base en este principio, al igual que hemos realizado en el epígrafe anterior respecto a las posibilidades de control de los textos legales y la normativa tributaria en materia de prescripción con fundamento en el principio constitucional de seguridad jurídica. Respecto al principio de capacidad económica, su ubicación sistemática en el artículo 31 de la Constitución, por tanto, al margen de los derechos fundamentales susceptibles de protección vía recurso de amparo, deja fuera esta vía para el control de las disposiciones tributarias (63). Con ello, la única vía posible es

(60) ECLI:ES:TC:1981:27.

(61) Ferreiro Lapatza apunta que el principio de capacidad contributiva o capacidad de pago «pugna con una dilación demasiado prolongada del momento en que se cumple la obligación respecto a aquel en que tal hecho se realiza». Vid. Ferreiro Lapatza, J. J. (1968): “La extinción de la obligación tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 77: 1064-1065-. En el mismo sentido, Falcón y Tella, R. (1992): *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit.: 70.

(62) Gorospe Oviedo, J. I. (2014): “La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. n.º 581/2013”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 379: 160.

(63) Herrera Molina pone de manifiesto esta cuestión. En particular, respecto a la posibilidad de acceder a la vía de amparo por la concepción del principio de capacidad económica como conteni-

la de la cuestión de inconstitucionalidad. Esta opción, si bien no es remota (64), plantea algunas dificultades en lo tocante a la impugnación de disposiciones relativas a la prescripción tributaria. En primer lugar, porque tales disposiciones no se consideran parte de los elementos esenciales del tributo protegidos por reserva de ley, y, en particular, por las dificultades para que los Tribunales ordinarios planteen cuestiones de inconstitucionalidad basadas en una lesión al principio de capacidad económica. Herrera Molina (1998: 183), señala que «las lesiones del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica no suelen derivar de una norma aislada, sino del conjunto de disposiciones tributarias que determinan la carga contributiva individual». Acogiendo estas palabras y recordando lo indicado en párrafos precedentes respecto al ámbito temporal de la capacidad económica y la prescripción tributaria, ¿no es posible afirmar que el principio de capacidad económica padece cuando, por ejemplo, se suprimen los plazos de prescripción?, y ¿tal supresión no puede determinar la carga contributiva individual, suponiendo, en definitiva, una lesión al sistema tributario en su conjunto? En nuestra opinión la respuesta a estas preguntas es afirmativa y representa sustento suficiente para que la protección constitucional en este ámbito prospere. La imprescriptibilidad o el establecimiento de plazos de prescripción excesivamente largos, provocan que al contribuyente se le pueda exigir como capacidad económica actual una capacidad económica no reciente en el tiempo, y, con ello, inexistente, siendo precisamente esta la situación proscrita por el artículo 31 de nuestra Constitución.

3.3. El principio de eficacia administrativa

El artículo 103 de la Constitución recoge el principio de eficacia como uno de los que deben guiar las actuaciones de las Administraciones Públicas (65). Este principio es el reflejo del derecho de los ciudadanos a una buena administración, recogido expresamente en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Aunque la doctrina coincide en afirmar el carácter abierto de este derecho, también es

do del derecho a la igualdad del artículo 14 de la Constitución, el autor examina la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que concluye que interpreta los artículos 14 y 31 de la Constitución como si fueran compartimentos estanco, rechazando de esta forma la vía de amparo (entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio –ECLI:ES:TC:1981:27–, 9/1986, de 21 de enero –ECLI:ES:TC:1986:9– y 19/1987, de 17 de febrero –ECLI:ES:TC:1987:19–). El referido autor rechaza esta argumentación del Tribunal, concluyendo que «el principio de igualdad en materia tributaria, aun entendido como mera interdicción de la arbitrariedad, exige considerar el principio de capacidad económica. El hecho de que este se mencione en el artículo 31 con una “especial eficacia” no puede excluir radicalmente su consideración del juicio de igualdad». *Vid.* Herrera Molina, P. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid: 174-175 y 184-189.

(64) Prueba de ellos son las Sentencias del Tribunal Constitucional referentes al IIVTNU, en las que se declaran inconstitucionales algunos de los preceptos que regulan este impuesto, con base, precisamente, en el principio de capacidad económica, como la Sentencia núm. 59/2017, de 11 de mayo (ECLI:ES:TC:2017:59).

(65) Este precepto señala que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

coincidente la consideración de que el principio de seguridad jurídica es uno de los que engloba la buena administración (66). En este sentido, el establecimiento de plazos de prescripción razonables se comprende dentro del amplio abanico de facultades que encierra este principio.

González Martínez (2016: 305) se refiere al principio de eficacia administrativa como uno de los principios que, junto a la seguridad jurídica y la capacidad económica, sustentan el instituto de la prescripción en el ámbito tributario. Esta referencia no puede resultar en nada extraña, pues el principio de eficacia administrativa, de rango constitucional (67) y orientador de toda la función administrativa, se conceptúa como «la capacidad de las Administraciones públicas de lograr los objetivos que se propone como también, eso sí, de alcanzarlos utilizando tan solo los recursos que sean estrictamente necesarios» (68).

Arranz de Andrés (2005: 534), por su parte, también destaca la labor de la prescripción como referencia del grado de eficacia de la Administración Pública. Agudó y Cudolá (1999: 21), asimismo, pone el acento en este punto, indicando que, aunque la existencia de plazos de prescripción no garantiza la eficacia en la actuación de la Administración, sí representan un elemento para conseguir su mejora.

Recordando lo indicado en un epígrafe precedente, la prescripción tributaria se produce a consecuencia de un incumplimiento por parte de la Administración, contravención que se plasma en la falta de actuación administrativa. Esa inactividad conduce indefectiblemente a la no consecución de un objetivo esencial en el ámbito tributario: lograr la satisfacción de las deudas mediante el pago (69). En este sentido, se puede considerar, como afirma García Novoa (2012: 105), que la prescripción tiene un cierto componente

(66) Carrasco González, F. (2015): “El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios”, en F. García Berro, (dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra): 169-176; Fuentetaja Pastor, J. A. (2014): “El derecho a una buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, n.º 51: 21 y ss. y González Alonso, A. (2011): “Los principios del Derecho Administrativo Comunitario”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 6. BIB 2011\5234 [consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones, con fecha 03/10/2020].

(67) Como se ha indicado, la Constitución Española recoge el principio de eficacia administrativa en el artículo 103.1, que señala que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho». Esta previsión también se recoge en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015.

(68) Gómez-Pomar Rodríguez, J. (2007): *¿Se puede medir la eficiencia de las Administraciones públicas? La Administración Pública que España necesita*, Círculo de Empresarios, Madrid: 132 y Parejo Alfonso, L. (1995): *La eficacia, principio de la actuación de la Administración, Eficacia y Administración. Tres estudios*, INAP, Madrid: 91.

(69) Como indica Mata Sierra, en el ámbito tributario la inactividad «sería la omisión por la Administración tributaria de toda actividad jurídica o material, legalmente debida y materialmente posible que dará lugar a las consecuencias jurídicas expresamente previstas por el ordenamiento tributario tendentes a su corrección». Vid. Mata Sierra, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Lex Nova, Valladolid: 115.

sancionatorio de la actuación negligente, en el sentido de inoperante, de la Administración –y también de los obligados tributarios cuando son éstos los que ven prescritos sus derechos–.

La actuación eficaz de la Administración, por el contrario, se traduce en un ejercicio en tiempo y forma de sus potestades que impida la extinción del derecho de crédito por el transcurso del tiempo. Además, en el ámbito de la prescripción tributaria, la eficacia de la Administración también tiene otra manifestación: que el contribuyente no esté «de forma indefinida e indeterminada en una situación de incertidumbre, con el riesgo de una eventual comprobación tributaria» (70), de modo que los procedimientos tendentes a la determinación de la deuda tributaria y a su cobro no sólo se deban iniciar y resolver en un plazo razonable, sino que siempre antes de que tales derechos de la Administración hayan expirado por prescripción.

4. CONCLUSIONES

Si bien a lo largo de la exposición realizada en este estudio ya se han ido avanzado las conclusiones obtenidas a lo largo del mismo, cabe realizar unas reflexiones finales a modo cierre.

Primera. En Derecho Tributario el fundamento de la prescripción es de carácter puramente objetivo, sustentado en el principio de seguridad jurídica, pues, a diferencia de la prescripción regulada en el Código Civil, que protege un interés particular, la prescripción tributaria protege un interés de carácter general. Este principio, que en la actualidad tiene vigencia a nivel interno, pero también comunitario, es atacado de forma cada vez más habitual. En el ámbito tributario; las reformas a las que ha sido sometida la prescripción y la propia aplicación de este mecanismo extintivo por parte de los órganos de la Administración son clara muestra de ello, muy en particular las efectuadas en la Ley 34/2015 y en la Ley 7/2012.

Segunda. En cuanto a las posibilidades de control de la normativa sobre prescripción con base en el principio de seguridad jurídica, consideramos que es una opción que, aunque presente dificultades, no debe ser desechada. Para ello la seguridad jurídica debe entenderse atendiendo a su verdadera naturaleza, que es la de un principio constitucionalizado y no la de un mero valor inspirador del ordenamiento jurídico. Entender la seguridad jurídica como principio constitucionalizado, con toda su extensión, supondría abrir la puerta a que todas aquellas vulneraciones del mismo debieran poder hacerse valer vía recurso o vía cuestión de inconstitucionalidad.

Tercera. El principio de capacidad económica también desempeña un papel fundamental en la configuración del fundamento de la prescripción, pues el gravamen a la manifestación de riqueza a la que alude este principio no puede ejercerse sin límite temporal alguno, dado que las circunstancias y la “capacidad económica” del sujeto pasivo pueden

(70) Carrasco González, F. (2015): “El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios”, en F. García Berro (dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, ob. cit.: 177.

cambiar ostensiblemente con el paso del tiempo. Por lo tanto, también con fundamento en este principio sería posible articular un posible control constitucional de las disposiciones emanadas en materia de prescripción, existiendo ya diferentes precedentes en los que una vulneración del principio de capacidad económica ha sustentado la declaración de inconstitucionalidad de algunos preceptos.

Cuarta. Junto al principio de capacidad económica y al principio de seguridad jurídica, como fundamento esencial de la prescripción, —o a consecuencia de ella— es posible encontrar otros principios, con soporte constitucional, legal o jurisprudencial, que conforman el fundamento de esta institución: buena fe y confianza legítima y eficacia administrativa. Estos principios, aun siendo autónomos, muestran estrechos vínculos, formando una base común sobre la que se construye este instituto extintivo, las raíces de ese árbol al que aludíamos en los apartados iniciales de este estudio. Así, el principio de eficacia administrativa, que debe guiar la actuación de todas las Administraciones, es una manifestación del principio de seguridad jurídica, fundamento esencial de la prescripción. La seguridad jurídica también encuentra su manifestación en los principios de buena fe y confianza legítima, limitando el ejercicio indefinido y arbitrario de los derechos de la Administración. A su vez, eficacia y seguridad jurídica se interrelacionan con el principio de capacidad económica, evitando que la Administración pueda ejercer de manera indefinida sus potestades y derechos, y, con ello, exigir una capacidad económica no actual.

Quinta. Retomando ese símil del árbol, resulta evidente que pretender construir un régimen jurídico para la prescripción tributaria que no se acopla, o que se opone frontalmente, a aquello que representa el origen y la raíz de la institución, vulnera, en esencia, su fundamento. No cabe que de la raíz conformada por seguridad jurídica, capacidad económica, buena fe y confianza legítima y eficacia administrativa, nazca un árbol que establezca, por ejemplo, la imprescriptibilidad, pues esta, ni manifiesta seguridad jurídica para el contribuyente, ni se adecúa a la capacidad económica cambiante con el transcurso del tiempo, ni, mucho menos, respeta la buena fe de aquel que cree extintas sus obligaciones por el paso del tiempo y, todo ello, con base en lo que puede calificarse como una muestra de ausencia de eficacia administrativa. Es por ello que abogamos por un control de estas actuaciones e invitamos, a los órganos con competencia para ello, a iniciar una sosegada reflexión sobre los efectos, inmediatos y futuros, de las mismas.

BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana García-Quintana, C. (1974): *El sistema fiscal en España*, Biblioteca Universitaria Guadiana, Madrid.
- Aguadó y Cudolá, V. (1999): *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons, Madrid.
- Arranz de Andrés, C. (2005): “La prescripción de la obligación del responsable tributario”, en VV. AA.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid.
- Barciela Pérez, J. A. (2010): “El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE”, *Quincena Fiscal*, n.º 20.

- Bercovitz Rodríguez-Cano, R. (2009): “Comentario al artículo 1.156 del Código Civil”, en R. Bercovitz Rodríguez-Cano (coord.): *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- Berliri, A. (1971): *Principios de Derecho Tributario*. Volumen II, *Traducción, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- Calvo Ortega, R. (1999): *Curso de Derecho Financiero y Tributario, I, Parte General*, Civitas, Madrid.
- Calvo Ortega, R. (2012): *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Civitas, Cizur Menor (Navarra).
- Calvo Ortega, R. y Calvo Vérguez, J. (2019): *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General. II. Derecho Presupuestario*, Thomson Reuters, Madrid.
- Carrasco González, F. (2015): “El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios”, en F. García Berro (dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).
- Castán Tobeñas, J. (1984): *Derecho Civil Español, Común y Foral. Revisada y puesta al día por José Luís de los Mozos*, Tomo 1, Volumen II, Reus, Madrid.
- Cerrada Moreno, M. (2018): *Prescripción e imprescriptibilidad de los delitos. Orígenes. Fundamentos. Naturaleza jurídica*, Bosch, Barcelona.
- Cocivera, B. (1952): “In tema di prescrizione estintiva nel diritto tributario”, *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.º II.
- Cortés Domínguez, M. (1985): *Ordenamiento tributario español*, Volumen I, Civitas, Madrid.
- Corral Guerrero, L. (1982): *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid.
- De Castro y Bravo, F. (1972): *Temas de Derecho Civil*, Madrid.
- Díez-Picazo y Ponce de León, L. (1983): *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial. Introducción. Teoría del contrato. Las relaciones obligatorias*, Volumen I, Tecnos, Madrid.
- Díez-Picazo, L. y Gullón, A. (1992): *Sistema de Derecho Civil I*, Tecnos, Madrid.
- Díez-Picazo, L. (2014): *La Seguridad Jurídica y otros Ensayos*, Civitas, Cizur Menor (Navarra).
- Ennecerus, L. (1934): *Derecho Civil (Parte General). Traducción del alemán por Blas Pérez González Y José Alguer, actualizada por Eduardo Valentí Fiol*, Tomo I, Volumen 2º, Bosch, Barcelona.
- Falcón y Tella, R. (1992): *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid.
- Falcón y Tella, R. (1996): “La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo”, *Quincena Fiscal*, n.º 14.
- Falcón y Tella, R. (2005): *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid.
- Fernández Junquera, M. (2001): *La prescripción de la obligación tributaria: un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Elcano (Navarra).
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1968): “La extinción de la obligación tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 77.

- Fuentetaja Pastor, J. A. (2014): “El derecho a una buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, n.º 51.
- García Novoa, C. (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid.
- García Novoa, C. (2012): “Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de prescripción”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 98.
- Génova Galván, A. (1988): “La prescripción tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 57.
- Giannini, A. D. (1972): *Instituzioni di Diritto Tributario*, Giuffré, Milano.
- González Alonso, A. (2011): “Los principios del Derecho Administrativo Comunitario”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 6. BIB 2011\5234.
- González Aparicio, M. (2021): *La prescripción de la deuda tributaria*, Tirant lo Blanch, Madrid.
- González Martínez, M. T. (2016): *La crisis de la prescripción tributaria*, Francis Lefebvre, Madrid.
- Greco, G. (1952): “Ingiunzione fiscale e rilievi in ordine a la vidimazione del pretore con riferimenti all'interruzione della prescrizione”, *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.º II.
- Gómez-Pomar Rodríguez, J. (2007): *¿Se puede medir la eficiencia de las Administraciones públicas? La Administración Pública que España necesita*, Círculo de Empresarios, Madrid.
- González Alonso, A. (2011): “Los principios del Derecho Administrativo Comunitario”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 6.
- Gorospe Oviedo, J. I. (2014): “La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. núm. 581/2013”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 379.
- Guerra Reguera, M. (2013): *Prescripción de deudas tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- Hensel, A. (Trad. 2005): *Derecho Tributario. Traducción y Estudio Preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle*, Marcial Pons, Madrid.
- Herrera Molina, P. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid.
- Herrero Botas, C. (1990): “Hacia una prescripción tributaria de tres años”, *Gaceta fiscal*, n.º 77.
- Mata Sierra, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- O’Callaghan Muñoz, X. (2004): *Compendio de Derecho Civil. Tomo I (parte general), Compendio de Derecho Civil. Tomo I (parte general)*, Madrid, Edersa.
- Parejo Alfonso, L. (1995): *La eficacia, principio de la actuación de la Administración, Eficacia y Administración. Tres estudios*, INAP, Madrid.
- Pugliese, G. (1924): *La prescrizione estintiva*, UTET, Torino.
- Pugliese, G. (1937): *Instituzioni di diritto finanziario*, Cedam, Padova.

- Randazzo, F. (1971): “Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario”, *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.º I.
- Requejo Pages, J. L. (2005): “Doctrina del Tribunal Constitucional durante el primer cuatrimestre de 2005”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 74.
- Rodríguez Morata, F. (2002): “Tomo XXV - Volumen 1º, Artículos 1930 a 1960 del Código Civil”, en M. Albaladejo y S. Díez Alabart (dirs.): *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, Madrid.
- Sainz De Bujanda, F. (1963): *Hacienda y Derecho*, Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- Sánchez García, J. A. (2018): “El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del Derecho y la Seguridad Jurídica”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 418.
- Soto Bernabeu, L. (2016): “La comprobación de ejercicios prescritos y la seguridad jurídica”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 13.
- Vaquera García, A. (2017): “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación *de facto*? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre plusvalías”, *Revista Jurídica de la Universidad de León*, n.º 4.
- Vega Herrero, M. (1990): *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- Vitta, C. (1955): *Diritto amministrativo*, UTET, Torino.
- Zancada Peindado, F. (1975): “Una consecuencia de la inactividad de la Administración: prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 13.
- Zanobini, G. (1958): *Corso di diritto amministrativo. Volume primo: principi generali*, Giuffrè, Milano.