

---

# L'extinció del deute tributari

---

PID\_00241050

Irene Rovira Ferrer

---

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores

---





*Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>*

# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	6
<b>1. El pagament</b> .....	9
1.1. Concepte .....	9
1.2. Subjectes i lloc de l'ingrés .....	9
1.3. Formes i mitjans de l'ingrés .....	10
1.3.1. El pagament en efectiu .....	11
1.3.2. El pagament mitjançant efectes timbrats .....	12
1.3.3. El pagament en espècie .....	13
1.3.4. El pagament per consignació .....	15
1.4. Moment de l'ingrés .....	16
<b>2. La prescripció</b> .....	18
2.1. Concepte .....	18
2.2. Terminis .....	18
2.2.1. Còmput .....	20
2.2.2. Interrupció .....	22
2.2.3. Reinici .....	26
2.3. Efectes .....	27
<b>3. La compensació</b> .....	28
3.1. Concepte .....	28
3.2. Modalitats .....	28
3.2.1. La compensació a instància de l'obligat tributari .....	29
3.2.2. La compensació d'ofici .....	30
3.3. La compensació de deutes d'entitats públiques .....	30
3.4. El compte corrent tributari .....	32
3.5. La compensació entre deutes i crèdits de diferents obligats tributaris .....	33
<b>4. La condonació</b> .....	35
<b>5. La insolvència provada del deutor</b> .....	36
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	39
<b>Solucionari</b> .....	41



## Introducció

Una vegada analitzat el fet imposable dels tributs, juntament amb els subjectes passius i els elements de quantificació que donaran lloc a l'obligació tributària principal, cal acabar aquesta assignatura amb l'estudi de l'extinció del deute tributari, i és que, malgrat que el seu final lògic sembli el pagament del deute (ja que, al cap i a la fi, consisteix en una obligació de donar), hi pot haver altres causes que també en comportin la conclusió.

Així, com assenyalava l'article 59 de l'LGT, "els deutes tributaris es poden extinguir per pagament, prescripció, compensació o condonació, pels mitjans que preveu la normativa duanera i pels altres mitjans que preveuen les lleis", en tant que, de conformitat amb l'article 8 de l'LGT, la seva regulació també està regida pel principi de reserva de la llei. No obstant això, a l'hora de regular aquestes circumstàncies, l'LGT únicament dedica una secció específica al pagament (secció II del capítol IV del títol II) i a la prescripció (secció III), i inclou la resta de previsions en una altra secció específica (secció IV) destinada a les "Altres formes d'extinció del deute tributari".

En concret, les formes d'extinció del deute tributari que s'analitzaran en aquest mòdul i que estan regulades en les seccions esmentades són sis: el pagament (on es prestarà especial atenció a les diferents formes d'ingrés que podran tenir lloc), la prescripció (en què, amb la finalitat d'obtenir-ne una visió completa, també s'estudiarà la que pot afectar les obligacions formals i les responsabilitats del dret sancionador), la compensació (tant pel que fa a la seva configuració general com a les seves modalitats específiques), la condonació (és a dir, el perdó del deute tributari) i, finalment, la denominada *baixa provisional per insolvència o insolvència provada del deutor* (en tant que, malgrat que no se cita a l'article 59 de l'LGT i que, conceptualment, només comporta la baixa provisional dels crèdits tributaris, se n'aborda la regulació dins de l'esmentada secció dedicada a les "Altres formes d'extinció del deute tributari").

Tanmateix, és cert que no en tots els casos descrits es produiran els efectes naturals d'aquesta obligació pecuniària (és a dir, l'ingrés per part del deutor a l'Administració de l'import del deute), sinó que només tindran lloc amb el pagament o la compensació. Per tant, només en aquests supòsits el deutor complirà realment la seva obligació, si bé en totes les situacions assenyalades desapareixerà el vincle entre els subjectes de la relació obligacional.

## Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquest mòdul són els següents:

- 1.** Conèixer els efectes de l'extinció del deute tributari i els diferents motius que hi poden donar lloc.
- 2.** Comprendre el concepte de *pagament* i les característiques principals del seu objecte, subjectes i lloc.
- 3.** Delimitar les diferents formes de pagament i conèixer especialment els diferents mitjans i aspectes del pagament en efectiu.
- 4.** Entendre el pagament mitjançant efectes timbrats i tenir-ne clara la procedència.
- 5.** Assimilar les característiques del pagament en espècie i el procediment per a sol·licitar-lo.
- 6.** Entendre els efectes que pot produir la sol·licitud de pagament en espècie tant en període voluntari com en període executiu i les diferents conseqüències de la seva acceptació o denegació.
- 7.** Comprendre el concepte de la prescripció i les seves característiques, modalitats i efectes principals.
- 8.** Conèixer els diferents terminis de prescripció i dominar-ne el còmput.
- 9.** Tenir clars els supòsits, el funcionament i els efectes de la interrupció de la prescripció, especialment en relació amb el reinici del còmput.
- 10.** Entendre el sentit i la mecànica de la possibilitat de compensació del deute tributari i delimitar-ne les diferents modalitats.
- 11.** Identificar el sistema de compte corrent tributari i la possibilitat de compensació entre cònjuges en l'IRPF com dues especialitats de la possibilitat de compensació general del deute tributari.
- 12.** Conèixer el sentit de la condonació i els requisits principals per a la seva procedència.

- 13.** Comprendre l'autèntica naturalesa de la insolvència provada del deutor com a causa d'extinció del deute tributari i la seva relació amb la prescripció.





# 1. El pagament

## 1.1. Concepte

Considerant que el deute tributari comporta una obligació pecuniària, sembla lògic pensar que la primera causa que en comportarà l'extinció serà el seu pagament, i és que, en essència, aquesta és la seva finalització natural. Així, no és estrany que tant el primer com el segon apartat de l'article 59 de l'LGT l'enumerin com la primera forma de terminació dels dèbits amb l'Administració tributària, ni que s'hi dediqui la primera secció específica dins del capítol relatiu al deute tributari.

Amb caràcter general, el **pagament** no és més que **l'ingrés a la Hisenda pública d'una quantitat de diners corresponents a una obligació pecuniària de la qual és creditora**, l'efecte del qual no serà un altre que **alliberar al deutor** per la part liquidada.

No obstant això, malgrat el seu concepte general, són diversos els aspectes que conformen el pagament i que poden divergir en gran mesura, ja siguin els subjectes que materialitzen l'ingrés, les formes i mitjans de pagament utilitzats o el mateix moment en què té lloc. De tota manera, abans d'entrar a analitzar-lo, convé destacar que, considerant la promoció de la utilització de les noves tecnologies que estableix l'article 96 de l'LGT, l'últim paràgraf de l'article 60.1 de la mateixa Llei recull la possibilitat que el pagament es pugui fer a través de tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, si bé simplement es remet a la normativa tributària pel que fa a la regulació dels requisits i condicions necessàries.

## 1.2. Subjectes i lloc de l'ingrés

Pel que fa als **subjectes** que han de realitzar el pagament, cal puntualitzar que no són tots els obligats tributaris que enumera l'article 35 de l'LGT, sinó que es poden concretar en els **subjectes passius** (contribuent o substitut del contribuent), els **retenidors**, els **infractors** i els **responsables**.

No obstant això, convé destacar en aquest punt les previsions de l'article 33.1 de l'RGR, el qual assenyala que "pot efectuar el pagament, en període voluntari o període executiu, qualsevol persona, tingui o no interès en el compliment de l'obligació, tant si l'obligat al pagament ho coneix i ho aprova, com si ho ignora". Així doncs, l'RGR admet expressament la possibilitat que **pagui el**

### La incorporació de les TIC a l'Administració tributària

Malgrat l'obligació de tecnificació administrativa que es deriva de l'article 6 de la LAECSP, a l'àmbit tributari opera la simple obligació de promoció de la utilització de les noves tecnologies que preveu l'article 96 de l'LGT, ja que és aplicable preferentment partint de la seva especialitat. No obstant això, tant des d'un punt de vista normatiu com material, és cert que l'Administració tributària és la més desenvolupada en aquest aspecte, i és tot un referent tant a escala nacional com internacional.

**deute tributari un tercer**, si bé puntualitza que “el tercer que pagui el deute no està legitimat per a exercitar davant l'Administració els drets que corresponen a l'obligat al pagament”.

Per la seva banda, en relació amb el **lloc de l'ingrés**, l'article 12 de l'RGR assenyala que els ingressos de la gestió recaptatòria en període voluntari i executiu es podran dur a terme a la Tresoreria de la Direcció General del Tresor i Política Financera, a les entitats de crèdit que prestin el servei de caixa, a les entitats col·laboradores, a les duanes, als comptes restringits oberts en entitats de crèdit, a les caixes dels òrgans gestors i a qualsevol altre lloc de pagament que estableixi el ministre d'Economia i Hisenda.

Al seu torn, els articles 13 a 31 de l'RGR detallen on s'hauran de fer els ingressos en cadascun d'aquests òrgans quan resultin competents, encara que l'article 33.3 estableix, amb caràcter general, que el pagament dels deutes tributaris podrà realitzar-se a les caixes dels òrgans competents, a les entitats que, si escau, prestin el servei de caixa, a les entitats col·laboradores i a les altres persones o entitats autoritzades per a rebre el pagament, directament o per via telemàtica, quan així estigui previst a la normativa.

Tanmateix, encara que de la lectura d'aquest precepte sembli que serà l'obligat el que triï on materialitzar l'ingrés, en alguns supòsits és la normativa qui ho determina.

No obstant això, convé destacar la importància d'ingressar el deute tributari en l'òrgan que correspongui, ja que, com recalca l'article 33.2 de l'RGR, **els pagaments que es realitzin a òrgans no competents per a rebre'ls o a persones no autoritzades per a això no alliberaran el deutor de la seva obligació de pagament**, sense perjudici de les responsabilitats eventuais en les quals pogués incórrer el perceptor que admeti indegudament el pagament<sup>1</sup>.

### 1.3. Formes i mitjans de l'ingrés

Pel que fa a les **formes i mitjans de pagament**, són diverses les modalitats que preveu l'LGT, amb independència que l'objecte de totes sempre sigui el mateix: l'ingrés de la quantitat deguda. Així, i encara que l'article 60 de l'LGT assenyali que, amb caràcter general, el pagament es realitzarà en efectiu, també permet que, quan així ho prevegi la normativa, es pugui dur a terme mitjançant efectes timbrats o en espècie (cosa que reitera l'article 33.4 de l'RGR). No obstant això, en aquests casos, l'elecció d'una forma de pagament o una altra no sempre depèn exclusivament de la voluntat de l'obligat tributari, sinó que la normativa reguladora de cada tribut, a més de permetre-la, la podrà determinar. De tota manera, davant de falta de disposició, el pagament haurà de fer-se sempre en efectiu<sup>2</sup>.

#### Exemple

En concret, per exemple, l'article 15 de l'RGR assenyala que el ministre d'Economia i Hisenda podrà determinar els ingressos que de manera obligatòria s'hauran de realitzar en les entitats de crèdit que prestin el servei de caixa.

<sup>(1)</sup>Article 33.3 de l'RGR.

<sup>(2)</sup>Article 60 de l'LGT.

### 1.3.1. El pagament en efectiu

En relació amb el pagament en efectiu, se'n desplega la regulació a l'article 34 de l'RGR, on s'assenyala que en tot cas (tant si és per a liquidar deutes com sancions) es podrà dur a terme mitjançant **diners de curs legal**. Així mateix, atenent els requisits i condicions que s'estableixin en cada supòsit, l'RGR admet que es podrà realitzar mitjançant xecs i qualsevol altre mitjà que autoritzi el Ministeri d'Economia i Hisenda, de la mateixa manera que, quan es prevegi expressament, podrà materialitzar-se a través de targetes de crèdit i dèbit i transferències i domiciliacions bancàries.

Pel que fa als **xecs**, l'article 35 de l'RGR assenyala que, a més dels requisits exigits per la legislació mercantil (i dels que estableix específicament en relació amb els pagaments que s'hagin de fer a les caixes de la Direcció General del Tresor i Política Financera), només s'admetran si són nominatius a favor del Tresor públic i barrats, i sempre que estiguin conformats o certificats, en data i forma, per l'entitat lliurada (i es fa responsable aquesta última entitat de l'admissió de xecs que incompleixin algun dels requisits esmentats<sup>3</sup>).

Per la seva banda, l'article 36 de l'RGR simplement puntualitza que es podran utilitzar les **targetes de crèdit i dèbit** admeses per les entitats de crèdit que, si escau, prestin el servei de caixa, si bé els pagaments que es realitzin estaran limitats per les eventuais restriccions que les entitats emissores hagin imposat individualment a cada targeta i, en tot cas, per la quantitat que estableixi el Ministre d'Economia i Hisenda corresponent per cada document d'ingrés (sense que, per a un mateix document, es pugui simultaniejar aquest mitjà de pagament amb d'altres). Així mateix, i com és lògic, l'RGR puntualitza que els imports ingressats pels obligats al pagament a través de targetes de crèdit i dèbit no es podran minorar com a conseqüència de descomptes en la utilització d'aquests mitjans o per qualsevol altre motiu, i al mateix temps recalca que es podran establir les condicions per a la seva utilització telemàtica<sup>4</sup>.

En relació amb el pagament mitjançant **transferència bancària**, poc aporta l'RGR sobre aquest tema, ja que es limita a reiterar la possibilitat de la seva utilització a través dels nous mitjans i tècniques, i a puntualitzar que el pagament s'entendrà realitzat en la data en què hagi tingut entrada l'import corresponent en l'entitat que, si escau, presti el servei de caixa<sup>5</sup>.

Finalment, pel que fa a la **domiciliació bancària**, l'obligat al pagament haurà de ser titular del compte en què domiciliï el pagament i aquest compte haurà d'estar obert en una entitat de crèdit, encara que l'Administració podrà auto-

#### La procedència dels mitjans de pagament en efectiu

Mentre que el pagament mitjançant diners de curs legal, xecs i qualsevol altre mitjà que autoritzi el Ministeri d'Economia i Hisenda es podrà fer en tots els casos, el pagament a través de targetes de crèdit i dèbit i transferències i domiciliacions bancàries requerirà autorització expressa.

<sup>(3)</sup>Article 35 de l'RGR.

<sup>(4)</sup>Article 36 de l'RGR.

<sup>(5)</sup>Article 37 de l'RGR.

<sup>(6)</sup>Article 38 de l'RGR.

ritzar que el titular sigui un tercer, sempre que aquest tercer autoritzi la domiciliació. Així mateix, després de preveure la possibilitat de la seva utilització a través de la via electrònica, l'article 38 de l'RGR concreta que el pagament s'entendrà realitzat en la data de càrrec en compte de la domiciliació corresponent, encara que puntualitza que, si el càrrec en compte no es realitza o es realitza fora de termini per causa no imputable a l'obligat al pagament, no se li exigiran recàrrecs, interessos de demora ni sancions (sense perjudici dels interessos de demora que, si escau, es puguin liquidar i exigir a l'entitat responsable de la demora en l'ingrés). Finalment, el RGR assenyalava que quan les domiciliacions es duguin a terme mitjançant la col·laboració social, les persones responsables hauran d'estar expressament autoritzades per l'Administració per efectuar la domiciliació del pagament en comptes de titularitat seva<sup>6</sup>.

#### L'acceptació de la domiciliació bancària

Considerant les seves característiques, és cert que l'autorització expressa de la utilització de les domiciliacions acostuma a fer-se en relació amb els pagaments electrònics, encara que també se sol acceptar en els pagaments fraccionats. A tall d'exemple, en relació amb l'IRPF, vegeu els articles 15 i 16 de l'Ordre EHA/585/2011, de 8 de març.

Finalment, fent ús de la possibilitat d'admetre altres mitjans de pagament, cal destacar la possibilitat de pagar mitjançant **càrrecs en compte bancari**, tal com reconeix, en relació amb el pagament telemàtic, l'article 4 de la Resolució de 3 de juny de 2009, de la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, sobre assistència als obligats tributaris i ciutadans en la seva identificació telemàtica davant les entitats col·laboradores en ocasió de la tramitació de procediments tributaris i, en particular, per al pagament de deutes pel sistema de càrrec en compte o mitjançant la utilització de targetes de crèdit o debit. En aquests casos, el compte de càrrec haurà de ser de titularitat de l'ordenant de l'operació, o de l'obligat tributari en qüestió si s'ordenés per un tercer degudament apoderat. Quan l'entitat col·laboradora rebi telemàticament les dades de pagament i admeti l'operació, realitzarà el càrrec en el compte designat per l'ordenant i l'abonament en el compte restringit de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, amb la qual cosa es generarà el número de referència complet (NRC) i s'autoritzarà l'emissió del rebut corresponent (que es retornarà en pantalla en el mateix moment).

### 1.3.2. El pagament mitjançant efectes timbrats

Tal com s'assenyalava, l'article 60.1 de l'LGT permet que el pagament dels deutes tributaris es pugui efectuar mitjançant **efectes timbrats** quan així s'estableixi reglamentàriament, és a dir, a través de documents en els quals apareix un dibuix, senyal o anagrama especial i el valor corresponent. En concret, l'article 39 de l'RGR els concreta assenyalant que tindran aquesta consideració el paper timbrat comú, el paper timbrat de pagaments a l'Estat, els documents timbrats especials, els timbres mòbils i els mitjans aprovats per ordre del ministre d'Economia i Hisenda (ja que la creació i modificació dels efectes timbrats es farà per ordre del ministre d'Economia i Hisenda i es publicarà en el BOE<sup>7</sup>).

<sup>(7)</sup>Article 39 de l'RGR.

Tret que el ministre d'Economia i Hisenda estableixi una altra cosa, serà la Fàbrica Nacional de Moneda i Timbre - Reial Casa de la Moneda l'encarregada del seu gravat, estampació i elaboració, tant dels efectes propis com d'encunyats, matrius i altres elements substancials per al seu ús.

No obstant això, com s'apuntava, la seva utilització requerirà l'autorització i regulació expressa per part de la normativa pròpia de cada tribut, la qual cosa bàsicament només ocorre en relació amb l'Impost sobre Actes Jurídics Documentats (pel que fa, per exemple, a les lletres de canvi) i algunes taxes (com poden ser les exigides per serveis administratius de compulsiva de documents i de validació de poders i documents acreditatius de legitimitat).

### 1.3.3. El pagament en espècie

Finalment, l'última de les formes de pagament dels deutes tributaris que preveu l'article 60.2 de l'LGT és el **pagament en espècie**, el qual **podrà tenir lloc tant en el període voluntari com en l'executiu**. No obstant això, és cert que supedita la possibilitat de la seva utilització al fet que una norma amb rang de llei així ho prevegi, la qual cosa en l'actualitat únicament ocorre en relació amb l'IP (article 36.2 de la LIP), l'IRPF (article 97.3 de la LIRPF), l'IS (article 125.2 de la LIS) i l'ISD (article 36.2 de la LISD). En els quatre casos, les normes assenyalen que els deutes tributaris es podran pagar mitjançant béns "integrants del patrimoni històric espanyol," remetent expressament a aquest efecte a l'article 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol (modificada, en aquest punt, per la Llei 24/2001, de 27 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social).

#### El pagament mitjançant béns del patrimoni històric espanyol

En concret, l'article 73 esmentat de la Llei 16/1985 assenyalava expressament que, en els termes i condicions previstos reglamentàriament, el pagament dels deutes tributaris podrà efectuar-se mitjançant el lliurament de béns que formin part del patrimoni històric espanyol, sempre que estiguin inscrits al Registre General de Béns d'Interès Cultural o inclosos en l'Inventari General. En aquests supòsits, és cert que s'accepta el pagament en espècie perquè hi subjeu una finalitat extrafiscal (la protecció del patrimoni esmentat), encara que en cap cas es desvirtua la finalitat principal del pagament en si (el lliurament d'una suma de diners).

Així doncs, encara que l'LGT ha obert la possibilitat que es puguin acceptar altres béns en utilitzar l'expressió "pagament en espècie" en lloc de "pagament mitjançant béns del patrimoni històric espanyol", les lleis especials dels impostos que admeten aquesta forma de pagament **no permeten el lliurament de qualsevol bé o dret, sinó que actualment només es poden aportar els que formin part del patrimoni esmentat**. No obstant això, l'aportació d'aquests béns no es podrà fer sense abans requerir-ho prèviament, presentant la sol·licitud corresponent a l'òrgan de recaptació competent juntament amb la valoració dels béns objecte de l'aportació i l'informe sobre l'interès d'acceptar aquesta forma de pagament (documents que en cap cas tindran el caràcter de vinculants i que emetrà l'òrgan competent del Ministeri de Cultura o el que determini la normativa que autoritzi el pagament en espècie).

#### Lectura complementària

A tall d'exemple, vegeu, entre d'altres, l'article 80.1 del RITPAJD o la Resolució de 23 de desembre de 2011, de la Direcció General de Tributs, per la qual s'actualitzen els annexos V, VI i VII de l'Ordre de la Conselleria d'Economia i Hisenda, de 30 de juny de 1992, per la qual s'aprova el model d'autoliquidació de les taxes de la Comunitat Autònoma de Galícia i s'estableix la utilització d'efectes timbrats per al pagament de les taxes per serveis administratius de compulsiva de documents i de validació de poders i documents acreditatius de legitimitat.

El procediment per a presentar i tramitar la **sol·licitud** i acollir-se a aquesta forma de pagament està desplegat en l'article 40 de l'RGR, que també desplega els seus efectes (encara que remet a la normativa civil de la dació en pagament en allò no previst sobre aquest tema). En qualsevol cas, cal destacar que la sol·licitud correctament presentada **en període voluntari impedirà l'inici del període executiu però no la meritació de l'interès de demora que correspongui**, encara que la **presentada en període executiu** (que es podrà requerir fins al moment en què es notifiqui a l'obligat l'acord d'alienació de béns) **no tindrà efectes suspensius** del pagament (si bé es podran suspendre de manera motivada les actuacions d'alienació dels béns esmentats fins que es resolgui la sol·licitud).

La dació en pagament es regula en l'article 1175 del CC, on s'assenyala que "el deutor pot cedir els seus béns als creditors en paga dels seus deutes. Aquesta cessió, llevat que hi hagi un pacte en contra, només allibera aquell de responsabilitat per l'import líquid dels béns cedits. Els convenis que sobre l'efecte de la cessió es formalitzin entre el deutor i els seus creditors s'han d'ajustar a les disposicions del títol VII d'aquest llibre i al que estableix la Llei d'enjudiciament civil".

De tota manera, tant en període voluntari com executiu, **la resolució de la sol·licitud s'haurà de notificar en el termini de sis mesos**, i haurà d'exposar de manera motivada si s'accepta o no el pagament en espècie proposat. No obstant això, si transcorregut aquest termini no s'hagués notificat, la sol·licitud es podrà considerar desestimada a l'efecte d'interposar recurs davant la presumpta denegació.

Tanmateix, fins i tot en el cas de dictar-se acord d'acceptació, **la seva eficàcia quedarà condicionada al lliurament o posada a disposició dels béns oferts**, la qual cosa **haurà de tenir lloc dins dels deu dies següents a la notificació de la resolució**<sup>8</sup>.

<sup>(8)</sup>Article 40.5 de l'RGR.

En aquests casos, els efectes extintius del deute s'entendran produïts des de la data de la sol·licitud, encara que, com s'assenyalava, s'hauran de liquidar els interessos de demora meritats des de la finalització del termini d'ingrés en període voluntari fins que els béns hagin estat lliurats o posats a disposició de l'Administració (podent afectar el bé donat en pagament, en cas que el seu valor sigui suficient).

El mateix ocorrerà si **aquests béns no es lliurin o posin a disposició en el termini assenyalat**, cas en què s'iniciarà el període executiu (amb el recàrrec corresponent) i el procediment de constrenyiment (o seguint, si escau, amb el període executiu), i es meritaran els interessos de demora a partir de l'endemà al del venciment del termini d'ingrés en període voluntari fins a la data de

<sup>(9)</sup>Article 40.7 de l'RGR.

finalització del termini per lliurar o posar a disposició els béns (sense perjudici dels que es puguin exigir si no es paga aquesta liquidació conforme a en la normativa general<sup>9</sup>).

Per la seva banda, si la resolució de la sol·licitud presentada en període voluntari fos denegatòria, la notificació de l'acord iniciarà el termini d'ingrés voluntari de les liquidacions practicades per l'Administració i, si no es pagués el deute corresponent en el període mateix, començarà el període executiu i s'iniciarà el procediment de constrenyiment (si bé, en ambdós casos, s'hauran de liquidar els interessos de demora procedents meritats a partir de l'endemà del venciment del termini d'ingrés en període voluntari del deute inicial fins a la data de l'ingrés realitzat durant el termini obert amb la notificació de la denegació o, si escau, fins a la data de venciment d'aquest termini –sens perjudici dels que es puguin exigir en cas de no pagar aquesta liquidació d'acord amb la normativa general–). No obstant això, si la sol·licitud s'ha presentat en període executiu, s'haurà d'iniciar el procediment de constrenyiment si no s'hagués iniciat abans<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Article 40.6 de l'RGR.

#### 1.3.4. El pagament per consignació

Malgrat que l'article 60 de l'LGT no ho esmenti expressament com a forma de pagament dels deutes tributaris, sí que la **consignació del seu pagament** es preveu a l'article 64, on s'assenyala que **els obligats tributaris podran consignar l'import d'aquests deutes i, si escau, de les costes reglamentàriament meritades a la Caixa General de Dipòsits o òrgan equivalent de les administracions públiques restants o en alguna de les seves sucursals**<sup>11</sup>.

<sup>(11)</sup>Article 64 de l'LGT.

El desplegament reglamentari d'aquestes disposicions es troba en l'article 43 de l'RGR, el qual comença per concretar que aquestes consignacions podran tenir lloc quan s'interposin les reclamacions o recursos que escaiguin o quan la caixa de l'òrgan competent o les entitats o persones autoritzades per a rebre el pagament no l'hagin admès tot i haver de fer-ho, o no l'hagin pogut admetre per causa de força major.

Pel que fa als seus efectes, el pagament en efectiu en el primer supòsit descrit comportarà, des de la data de la seva realització, la suspensió de l'execució de l'acte impugnat, mentre que en el segon tindrà **efectes alliberadors** del pagament respecte de l'import consignat des de la data en què s'hagi efectuat (sempre que, és clar, es comunicui a l'òrgan de recaptació<sup>12</sup>).

<sup>(12)</sup>Articles 64 de l'LGT i 43 de l'RGR.

## 1.4. Moment de l'ingrés

Pel que fa al **moment del pagament**, convé destacar que serà de gran rellevància, ja que, en principi, suposarà l'instant a partir del qual l'obligat tributari quedarà alliberat del seu deure de pagar. A aquest efecte, l'article 61 de l'LGT determina l'instant en el qual s'entendrà que ha tingut lloc en funció del mitjà utilitzat, tot i que únicament concreta que, si es realitza en efectiu, serà el moment en el qual s'ingressi l'import del deute en les caixes dels òrgans competents, oficines recaptadores o entitats autoritzades per a la seva admissió (ja que, en relació amb els efectes timbrats i els pagaments en espècie, simplement es remet a la normativa corresponent que els reguli –si bé l'article 40 de l'RGR estableix que en el pagament en espècie, una vegada s'hagin lliurat els béns, els efectes extintius del deute s'entendran produïts des de la data de la seva sol·licitud–).

### El moment de l'ingrés en els pagaments en efectiu

Mentre que el pagament en diners de curs legal s'entendrà realitzat quan l'import del deute s'ingressi en les caixes dels òrgans competents o es faci efectiu a les altres persones i entitats autoritzades per a rebre'l, el que es materialitzi mitjançant xecs es considerarà satisfet en el moment del seu lliurament. Per la seva banda, en les transferències bancàries serà el moment en el qual l'import entri en l'entitat corresponent i en les domiciliacions bancàries a partir de la data del càrrec en compte.

### Els efectes alliberadors del pagament en efectiu i la responsabilitat de les entitats de crèdit

En aquest punt, els apartats 4 i 5 de l'article 34 de l'RGR especifiquen que les ordres de pagament donades pel deutor a les entitats de crèdit o a altres persones autoritzades per a rebre el pagament per si soles no tindran efectes alliberadors de l'obligat tributari davant la Hisenda pública, sinó que serà necessari el lliurament del justificant d'ingrés. Aquest justificant alliberarà el deutor des de la data en què es consigni en el justificant i per l'import que hi figuri, i l'entitat de crèdit o persona autoritzada quedarà obligada davant la Hisenda pública des d'aquest moment i per aquest import, tret que pugui provar-se fefaentment la inexactitud de la data o de l'import que consti a la validació del justificant. El mateix estableix l'article 35 de l'RGR en relació amb els xecs, el lliurament dels quals tindrà efectes alliberadors des de la data en què hagi tingut entrada a la caixa corresponent i aquesta hagi validat el justificant procedent (de manera que, sense perjudici de les accions que corresponguin a aquesta entitat contra l'obligat al pagament, serà qui va conformar o va verificar la que haurà de respondre en cas que el xec no es pugui fer efectiu).

No obstant això, convé puntualitzar que, si bé els diferents mètodes de pagament es podran utilitzar durant el **període voluntari**, només l'**ingrés en efectiu** i el **pagament en espècie podran realitzar-se en el període executiu**, fases que es diferencien en funció de si el deute es liquida dins del termini previst per al seu pagament (o, en cas d'autoliquidació extemporània, dins del mateix dia en el qual es presenta) o després. De tota manera, en ambdós casos, el podrà dur a terme de **manera espontània** l'obligat tributari, encara que, si no és així, en el període executiu s'exigirà mitjançant el **procediment administratiu de constrenyiment**<sup>13</sup>.

<sup>(13)</sup>Articles 160.2 i 161.1 de l'LGT.

No obstant això, encara que sembli que és en el període voluntari el moment en el qual ha de tenir lloc per excel·lència l'ingrés íntegre del deute tributari, tant l'LGT com l'RGR preveuen la possibilitat que únicament es dugui a terme el **pagament parcial**<sup>14</sup>, i especifiquen que els efectes alliberadors de l'ingrés únicament es predicaran respecte de l'import satisfet (de manera que, si escau, s'iniciarà el període executiu per la quantitat que resulti no pagada).

<sup>(14)</sup>Articles 59.2 de l'LGT i 68.3 de l'RGR.

Així mateix, en relació amb aquest punt, els articles 63 de l'LGT i 116.3 de l'RGR estableixen les regles que hauran de regir la **imputació de l'ingrés** quan hi hagi diversos deutes pendents, i assenyalen que, amb caràcter general, ca-

<sup>(15)</sup>Articles 63 de l'LGT i 116.3 de l'RGR.



da deute tributari és autònom i que, per tant, sempre que operi el període voluntari, l'obligat al pagament de diversos deutes podrà imputar cada ingrés al deute que lliurement determini. No obstant això, en els casos d'execució forçosa, es liquidaran en primer lloc les costes i seguidament els deutes que gaudeixin d'algun tipus de garantia, i a continuació es procedirà a l'extinció dels altres deutes en funció de la seva antiguitat (és a dir, començant pels que van ser exigibles en primer lloc). Tanmateix, si s'han acumulat diversos deutes tributaris a favor d'una administració i d'altres entitats de dret públic dependents d'aquesta, tindran preferència per al cobrament els primers, excepte òbviament, que es tracti de deutes en els quals es gaudeixi de prelación o afectació<sup>15</sup>.

### **La imputació del pagament als components del deute tributari en cas de constrenyiment**

Tal com s'acaba de veure, en via de constrenyiment, l'ingrés s'imputarà en primer lloc a les costes, encara que la normativa guarda silenci respecte a l'ordre aplicable per liquidar els diferents conceptes del deute tributari. No obstant això, en aquests casos l'Administració tributària segueix la normativa civil, segons la qual, "si el deute produeix interès, no es pot considerar fet el pagament a compte del capital mentre no estiguin coberts els interessos" (art. 1173 del CC). Així doncs, una vegada saldades les costes, s'imputa el pagament en primer terme a sufragar els interessos i, posteriorment, el principal.

Finalment, cal recordar que els obligats tributaris també podran presentar a l'Administració tributària una sol·licitud d'**ajornament o fraccionament del pagament** (tant si és en període voluntari com executiu), sempre que la seva situació economicofinancera els impedeixi, de manera transitòria, efectuar el pagament en els terminis establerts (encara que en alguns impostos, com és el cas del pagament de la quota diferencial de l'IRPE, es produeix el fraccionament de manera automàtica). No obstant això, cal tenir present que no podran ser objecte d'ajornament o fraccionament els deutes tributaris en els quals l'exacció dels quals es faci per mitjà d'efectes timbrats, així com aquells que corresponguin a obligacions tributàries que hagin de complir el retenidor o l'obligat a realitzar ingressos a compte (excepte en els casos i condicions previstos en la normativa tributària o els resultants de l'execució de decisions de recuperació d'ajudes de l'Estat)<sup>16</sup>.

<sup>(16)</sup>Article 65 de l'LGT.

## 2. La prescripció

### 2.1. Concepte

La prescripció, regulada en exclusiva a la secció III del capítol IV del títol II de l'LGT, és la segona de les figures que reconeix l'article 59 de l'LGT com a causants de l'extinció del deute tributari, si bé és la primera en la qual finalitza el vincle obligacional del deutor sense que aquest hagi realitzat cap tipus de contraprestació.

En aquest cas, el motiu que justifica la procedència d'aquesta figura és, sense cap dubte, la seguretat jurídica, ja que evita així que el deutor, davant la inactivitat del creditor, hagi d'estar pendent de manera indefinida que se li pugui reclamar un deute.

No obstant això, s'ha de tenir en compte que la prescripció no només es configura com una forma d'extinció dels deutes pecuniaris, sinó que podrà afectar també totes les obligacions tributàries<sup>17</sup> i fins i tot les responsabilitats derivades de la comissió d'infraccions tributàries<sup>18</sup>.

Així doncs, la **prescripció** es pot definir com **la impossibilitat d'exigir el compliment d'una obligació tributària o la responsabilitat derivada de la comissió d'infraccions tributàries a causa de dues condicions indispensables: d'una banda, el transcurs del temps predeterminat per la Llei i, de l'altra, la inactivitat durant aquest temps de tots els subjectes implicats.**

A diferència de l'àmbit civil, **la prescripció tributària s'aplicarà d'ofici**, és a dir, de manera automàtica pel mer transcurs del temps, sense que l'obligat tributari beneficiat per la prescripció n'hagi d'al·legar la procedència.

### 2.2. Terminis

A l'hora de determinar els terminis que la normativa tributària estableix perquè tingui lloc la prescripció, s'ha de fer una distinció prèvia en funció de l'objecte d'aquesta, ja que els lapses de temps podran variar depenent de si afecta **obligacions de caràcter pecuniari, obligacions formals o responsabilitats derivades del dret sancionador**. No obstant això, en tot cas, la seva regulació està subjecta al principi de legalitat<sup>19</sup>.

#### La prescripció en l'àmbit civil

Certament, l'essència i les funcions que compleix la prescripció en matèria tributària són les mateixes que exerceix en l'àmbit civil (títol VIII del CC), si bé, a diferència d'aquesta última, presenta algunes divergències puntuals (com el fet que aquí s'aplica d'ofici).

<sup>(17)</sup>Article 69.2 de l'LGT.

<sup>(18)</sup>Articles 189 i 190 de l'LGT.

<sup>(19)</sup>Article 8.f) de l'LGT.

Així, pel que fa a les **obligacions pecuniàries**, l'article 66 de l'LGT estableix que prescriuran als **quatre anys** els drets següents:

- 1) El dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna.
- 2) El dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats.
- 3) El dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties.
- 4) El dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties.

No obstant això, d'acord amb l'article 66.bis de l'LGT, convé assenyalar que prescriurà als deu anys del dret de l'Administració a iniciar el procediment de comprovació de les bases o quotes compensades o pendents de compensació o de deduccions aplicades o pendents d'aplicació.

#### **Puntualització del termini de prescripció en el cas de l'ISD**

En el cas de l'ISD, és cert que l'article 25.1 de la Llei de l'impost remet als articles 64 i següents de l'LGT per a regular l'aplicació de la prescripció en l'impost, si bé l'article 48.1 del RISD assenyalava que "prescriu als cinc anys el dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna i l'acció per a imposar sancions tributàries".

No obstant això, com assenyalava l'exposició de motius de la LISD, s'ha procurat "recollir les matèries que específicament afecten l'impost, i s'ha remès a la Llei general tributària, a fi de procurar un tractament homogeni dels components del deute tributari comuns a la majoria dels impostos integrants del sistema fiscal", la qual cosa ha ocorregut precisament en el cas de la prescripció. A més, la procedència del termini general de quatre anys també ha estat reconeguda per la jurisprudència, com ocorre en l'STS de 16 febrer 2007.

Per la seva banda, l'article 70 de l'LGT estableix els terminis de prescripció de les **obligacions formals**, encara que, amb caràcter general, estableix que els deutes vinculats a **altres obligacions tributàries** del mateix obligat només podran exigir-se mentre no hagi expirat el **termini de prescripció del dret per a determinar aquestes últimes**<sup>20</sup>.

#### **La prescripció dels "drets" de l'Administració**

Malgrat que l'article 66 de l'LGT parli de drets, la major part de la doctrina entén que els dos primers (els relatius a l'Administració) no constitueixen autèntics drets sinó potestats públiques o accions que té l'Administració per a exercir els seus drets, de manera que, terminològicament, no caldria parlar de prescripció, ja que les accions no prescriuen sinó que caduquen.

<sup>(20)</sup> Article 70 de l'LGT.

Així mateix, respecte a les **obligacions tributàries d'altres persones o entitats** (és a dir, de tercers), puntualitza que les obligacions de conservació i subministrament d'informació relativa a la comptabilitat, registres, factures o documents anàlegs hauran de complir-se en **el termini previst en la normativa mercantil o en el termini d'exigència de les seves pròpies obligacions formals, si aquest últim fos superior.**

**La prescripció mercantil de les obligacions de conservació de la documentació comptable**

En la prescripció mercantil de les obligacions de conservació de la documentació comptable, l'article 30.1 del Codi de comerç estableix que els llibres i documents comptables s'hauran de conservar durant sis anys.

No obstant això, puntualitza l'article 70 que l'obligació de justificar la procedència de les dades que tinguin el seu origen en operacions realitzades en períodes impositius prescrits, es mantindrà durant el termini de prescripció del dret a determinar els deutes tributaris afectats per l'operació corresponent i, en tot cas, durant el termini de prescripció del dret a iniciar el procediment de comprovació de les bases o quotes compensades o pendents de compensació o de deduccions aplicades o pendents d'aplicació.

### Exemple

El 15 de gener de 2011, la societat Metall, SA va rebre una comunicació d'inici d'actuacions d'inspecció amb abast general per l'impost sobre societats de l'exercici 2009. En el curs de les actuacions, se li va demanar que aportés la comptabilitat corresponent i altres registres obligatoris, i se li va requerir la justificació de la quantia de la base imposable negativa aplicada a la liquidació del 2009 que portava causa de l'exercici 2004. Pot l'Administració tributària exigir aquesta justificació?

Efectivament, l'Administració tributària pot exigir la informació relativa a l'exercici 2004, ja que, malgrat que hagi prescrit la seva potestat per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna d'aquest exercici i la d'exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats que en puguin resultar, l'article 70.3 de l'LGT reconeix l'obligació de justificar la procedència de les dades que tinguin el seu origen en operacions realitzades en períodes impositius prescrits si tenen incidència en la determinació de deutes tributaris d'exercicis no prescrits (el que efectivament succeeix en el cas plantejat, atès que la base imposable relativa a l'IS de l'exercici investigat –que és el de 2009, per la qual cosa el 2011 encara no ha prescrit– portava causa de l'activitat econòmica realitzada per l'empresa l'any 2004).

Finalment, en relació amb la prescripció tributària en el dret sancionador, també s'assenyala un **termini per a imposar sancions tributàries de quatre anys** des del moment en què es van cometre les infraccions corresponents, atès que, per a **reclamar el pagament de les sancions tributàries** imposades, la mateixa LGT es remet a la prescripció establerta respecte del dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats (que, com s'ha vist, també és de quatre anys<sup>21</sup>).

<sup>(21)</sup>Articles 198.2 i 190.2 de l'LGT.

### 2.2.1. Càlcul

Malgrat que la determinació del lapse de temps que ha de transcórrer per a considerar que ha tingut lloc la prescripció és una qüestió fonamental, resulta totalment imprescindible conèixer el moment a partir del qual s'ha de començar a computar aquest termini, especialment per a garantir el ple respecte al principi de seguretat jurídica.

Així, la normativa ha d'especificar clarament aquest instant en cadascun dels supòsits respecte als quals preveu la prescripció, la qual cosa, en relació amb les **obligacions tributàries pecuniàries**, ha concretat l'article 67 de l'LGT de la manera següent:

1) Respecte del dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna, el termini començarà a comptar des de l'endemà del dia **en què finalitzi el termini reglamentari per a presentar la declaració o autoliquidació corresponent**.

No obstant això, en els tributs de cobrament periòdic per rebut, quan per a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació no sigui necessària la presentació de declaració o autoliquidació, el termini de prescripció començarà el dia de la meritació del tribut.

2) En relació amb el dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats, el termini començarà a computar a partir de l'endemà del dia **en què finalitzi el termini de pagament en període voluntari, excepte en els casos en els quals s'exigeixi l'obligació de pagament a determinats responsables solidaris o als responsables subsidiaris**.

3) Respecte al dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties, s'iniciarà la prescripció **l'endemà del dia en què finalitzi el termini per a sol·licitar la devolució corresponent derivada de la normativa de cada tribut o, a falta de termini, l'endemà del dia en què aquesta devolució podia sol·licitar-se; l'endemà del dia en què es va fer l'ingrés indegut o, si va tenir lloc dins del termini per a presentar l'autoliquidació, l'endemà de la finalització d'aquest, o l'endemà del dia en què adquirís ferma la sentència o resolució administrativa que declari totalment o parcialment improcedent l'acte impugnat**.

Així mateix, en el cas especial que hi hagi diversos tributs que gravin una mateixa operació i que siguin incompatibles entre si, l'LGT assenyalava que el termini de prescripció per a sol·licitar la devolució de l'ingrés indegut del tribut improcedent començarà a comptar des de la resolució de l'òrgan específicament previst per a dirimir quin és el tribut que escau.

4) Pel que fa al dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties, el còmput començarà **l'endemà del dia en què finalitzin els terminis establerts per efectuar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut o el dia després de la data de notificació de l'acord o resolució on es reconegui el dret a percebre el reemborsament del cost de les garanties**.

**El còmput de la prescripció del dret a exigir el pagament d'un deute en els casos de responsabilitat solidària i subsidiària**

En relació amb els **responsables solidaris**, el termini de prescripció començarà a comptar-se el **dia següent de la finalització del termini de pagament en període voluntari del deutor principal**, excepte si els fets que han donat lloc a la responsabilitat han esdevingut amb posterioritat, que començarà quan s'originin. Per la seva banda, pel que fa als **responsables subsidiaris**, el còmput s'iniciarà a partir de la notificació de l'última actuació recaptatòria practicada al deutor principal o a qualsevol dels responsables solidaris (article 67.2 de l'LGT).

**El còmput del termini de prescripció per a imposar sancions tributàries**

Com s'assenyalava, el còmput del termini de prescripció per a imposar sancions tributàries serà de quatre anys a partir del moment en què es van cometre les infraccions corresponents, per la qual cosa, en el cas que consisteixin en l'impagament de deutes, serà l'instant a partir del qual siguin exigibles i si són relatives a l'incompliment d'un deure formal serà el moment a partir del qual finalitzi el termini perquè es materialitzin.

5) I, finalment, en relació amb el dret de l'Administració a iniciar el procediment de comprovació de les bases o quotes compensades o pendents de compensació o de deduccions aplicades o pendents d'aplicació, la prescripció començarà a comptar a partir de **l'endemà del dia en què finalitzi el termini reglamentari establert** per presentar la declaració o autoliquidació corresponent a l'exercici o període impositiu en què es va generar el dret a compensar aquestes bases o quotes o a aplicar aquestes deduccions.

Pel que fa al còmput dels terminis de prescripció de les **obligacions formals**, variarà en funció del subjecte a què es pretenguin exigir<sup>22</sup>. Així:

<sup>(22)</sup>Article 70 de l'LGT.

1) En el cas que s'exigeixin obligacions formals relacionades amb una obligació de pagament del mateix obligat tributari, el termini de prescripció serà el **mateix que el que està establert per a determinar el deute tributari**.

2) Respecte a les obligacions formals de tercers, no es preveu expressament en la normativa el moment a partir del qual s'iniciarà el còmput, per la qual cosa ha d'entendre's que serà **aquell a partir del qual es pugui exigir la pròpia obligació formal**.

3) Finalment, en relació amb el dret sancionador, el mateix article 189.2 de l'LGT assenyala que el termini per a imposar sancions tributàries serà de quatre anys **a partir del moment en el qual es van cometre les infraccions corresponents**, mentre que, per a reclamar el pagament de les sancions tributàries, el termini s'iniciarà **a partir de l'endemà del dia en què finalitzi el període voluntari per al seu pagament**.

### 2.2.2. Interrupció

Malgrat que l'LGT sigui clara a l'hora d'establir els diferents terminis de prescripció i el seu còmput, no s'ha d'oblidar la importància de la **interrupció** d'aquests (que, en funció del dret que afecti, podrà ser a favor de l'Administració o dels obligats tributaris), ja que no només implica la seva paralització, sinó el **reinici del termini sencer a partir del moment en què queda interromput**<sup>23</sup>.

<sup>(23)</sup>Article 68.6 de l'LGT.

#### La prescripció i la caducitat

Precisament, el fet que, després de la interrupció del termini de prescripció, torni a iniciar-se de nou és una de les principals diferències d'aquesta figura amb la de la caducitat (article 104 de l'LGT), així com el fet que aquesta última podrà ser declarada a instància de l'obligat tributari o que l'apreciació de la caducitat no implicarà la prescripció.

Sobre aquest tema, l'LGT estableix una sèrie de causes diferents que podran donar lloc a la interrupció en funció del dret al qual es refereixin, si bé, respecte als relacionats amb les **obligacions pecuniàries**, poden agrupar-se, a grans trets, en tres grans grups:

a) Un primer grup integrat per qualsevol actuació administrativa, amb coneixement formal de l'obligat tributari, encaminada a exercir els drets susceptibles de prescripció (ja sigui per la pròpia Administració tributària o per un Estat en el marc de l'assistència mútua -tot i que aquests actes no produeixin efectes interruptius semblants al país en el qual materialment es realitzin-).

b) Un segon grup relatiu a la interposició de recursos o reclamacions.

c) I un tercer grup relacionat amb qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari destinada a la liquidació o pagament del deute tributari o encaminada a sol·licitar la devolució, el reemborsament o la rectificació de la liquidació.

Així, respecte del **dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna**, l'LGT assenyalava que s'interromprà<sup>24</sup>:

(24) Article 68.1 de l'LGT.

1) Per qualsevol acció de l'Administració tributària, realitzada amb coneixement formal de l'obligat tributari, conduent al reconeixement, regularització, comprovació, inspecció, assegurances i liquidació de tots o part dels elements de l'obligació tributària que procedeixi, tot i que l'acció es dirigeixi inicialment a una obligació diferent com a conseqüència de la incorrecta declaració de l'obligat tributari.

En tals casos, ha de tenir-se en compte que l'LGT parla del "coneixement formal" de l'obligat tributari, per la qual cosa, com han confirmat diverses sentències (com l'STS de 13 de gener del 2011) el que realment produirà els efectes interruptius serà la notificació a l'interessat de l'acció corresponent.

#### L'eficàcia interruptiva dels actes nuls de ple dret

Tal com s'apuntava, perquè aquests actes interrompin la prescripció han d'estar realment encaminats a determinar el deute tributari corresponent i no pretendre únicament aquests efectes, per la qual cosa, sobre la base d'aquesta lògica, la jurisprudència els ha negat respecte dels actes nuls de ple dret (vegeu, per exemple, l'STS de 20 de gener de 2011).

2) Per la interposició de reclamacions o recursos de qualsevol classe, per les actuacions realitzades amb coneixement formal de l'obligat tributari en el curs d'aquestes reclamacions o recursos, per la remissió del tant de culpa a la jurisdicció penal o per la presentació de denúncia davant el Ministeri Fiscal, així com per la recepció de la comunicació d'un òrgan jurisdiccional en la qual s'ordeni la paralització del procediment administratiu en curs.

#### La presentació de reclamacions o recursos com a causa general d'interrupció

Tal com s'assenyalava, en tots els drets tributaris de caràcter pecuniari s'estableix que la interposició de reclamacions o recursos de qualsevol classe com a causa interruptiva de la seva prescripció. No obstant això, ha d'assenyalar-se que per "qualsevol classe" s'ha d'entendre "qualsevol que sigui la seva naturalesa jurídica" (és a dir, judicial o administrativa), ja que no totes les reclamacions i recursos interrompan la prescripció dels drets esmentats. Així, com assenyalava l'STS de 18 de juny de 2004, "segons quin sigui l'objecte concret de les reclamacions o recursos, així serà l'abast interruptiu de la prescripció, de manera que una reclamació contra la providència de constrenyiment, contra una providència d'embargament o contra qualsevol altre acte recaptatori interromp l'acció de cobrament i res més, i, per contra, si la reclamació impugna la liquidació, interromp la prescripció només del dret a liquidar".

3) Per qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari conduent a la liquidació o autoliquidació del deute tributari.

Per la seva banda, en relació amb el **dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats**<sup>25</sup>:

(25) Article 68.2 de l'LGT.

1) Per qualsevol acció de l'Administració tributària, realitzada amb coneixement formal de l'obligat tributari, dirigida de manera efectiva a la recaptació del deute tributari.

2) Per la interposició de reclamacions o recursos de qualsevol classe, per les actuacions realitzades amb coneixement formal de l'obligat en el curs d'aquestes reclamacions o recursos, per la declaració del concurs del deutor o per l'exercici d'accions civils o penals dirigides al cobrament del deute tributari, així com per la recepció de la comunicació d'un òrgan jurisdiccional en la qual s'ordeni la paralització del procediment administratiu en curs.

3) Per qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari conduent al pagament o extinció del deute tributari.

Pel que fa al **dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties**, la interrupció de la seva prescripció tindrà lloc<sup>26</sup>:

(26) Article 68.3 de l'LGT.

1) Per qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari que pretengui la devolució, el reemborsament o la rectificació de la seva autoliquidació.

2) Per la interposició, tramitació o resolució de reclamacions o recursos de qualsevol classe.

I finalment, en relació amb el **dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties**, la prescripció s'interromprà<sup>27</sup>:

(27) Article 68.4 de l'LGT.

1) Per qualsevol acció de l'Administració tributària dirigida a efectuar la devolució o el reemborsament.

2) Per qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari per la qual exigeixi el pagament de la devolució o el reemborsament.

3) I, com en la resta de supòsits, per la interposició, tramitació o resolució de reclamacions o recursos de qualsevol classe.

Finalment, amb la finalitat d'abordar la regulació de l'assistència mútua, l'article 68.5 de l'LGT acaba assenyalant que també produiran efectes interruptius de la prescripció les actuacions a les quals es refereixen els apartats



anteriors i les de naturalesa anàloga quan es realitzin en un altre estat en el marc de l'assistència mútua, tot i que aquests actes no produeixin efectes interruptius semblants en l'estat en el qual materialment es realitzin.

Per la seva banda, en relació amb **les obligacions formals**, l'LGT no preveu cap tipus d'interrupció específica, sinó que, com s'ha vist, simplement assenyala que, si es troben vinculades a altres obligacions tributàries, només es podran exigir mentre no hagi expirat el termini de prescripció del dret a reclamar aquestes últimes (de manera que, en aquests supòsits sí que la interrupció de la prescripció d'aquestes afectaria les obligacions d'aquesta modalitat) o, en el cas de les obligacions de conservació i subministrament d'informació de tercers relatives a la comptabilitat, registres, factures o documents anàlegs, durant el termini en el qual hauran de complir-se que preveu la normativa mercantil (sempre que aquest fos superior<sup>28</sup>).

<sup>(28)</sup> Article 70 de l'LGT.

Finalment, en relació amb la interrupció de la prescripció de les **responsabilitats derivades del dret sancionador**, s'ha d'assenyalar que està regulada als articles 189.3 i 190 de l'LGT. Així, segons el primer, el termini de prescripció per a imposar sancions tributàries s'interromprà per qualsevol acció de l'Administració tributària, realitzada amb coneixement formal de la persona interessada, conduent a la imposició de la sanció tributària o a la regularització de la seva situació tributària i per la interposició de reclamacions o recursos de qualsevol classe, per la remissió del tant de culpa a la jurisdicció penal, així com per les actuacions realitzades amb coneixement formal de l'obligat en el curs d'aquests procediments. Per la seva banda, l'article 190, en relació amb la prescripció del dret a exigir el pagament de les sancions tributàries, simplement assenyala que la seva regulació serà la mateixa que la de la prescripció del dret de l'Administració a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats<sup>29</sup>.

<sup>(29)</sup> Articles 189.3 i 190.2 de l'LGT.

Finalment, per tancar aquest apartat, és important destacar que **les diferents modalitats de prescripció són independents entre si, de manera que la interrupció d'una d'elles no afecta les altres** (tant pel que fa a la prescripció de les obligacions de caràcter pecuniari, les obligacions formals i responsabilitats derivades del dret sancionador quant a categories, com pel que es refereix a la prescripció de cadascun dels drets i obligacions en si).

No obstant això, la interrupció de la prescripció del dret de l'Administració a liquidar relativa a una obligació tributària sí que determinarà també la interrupció del termini de prescripció dels drets a liquidar i a sol·licitar devolucions i el reemborsament de garanties referents a les obligacions tributàries connexes a la mateixa del propi obligat tributari (és a dir, aquelles en les quals algun dels seus elements resulti afectat o es determini en funció dels corresponents a una altra obligació o període diferent), sempre que s'hi produeixi o hagi de produir-s'hi una tributació diferent com a conseqüència de l'aplicació, ja sigui

per l'Administració tributària o pels obligats tributaris, dels criteris o elements en els quals es fonamenti la regularització de l'obligació amb la qual estiguin relacionades.

Així mateix, ha de destacar-se que, **una vegada interromput el termini de prescripció per a un obligat tributari, aquest efecte s'estén per igual a tots els altres obligats, inclosos els responsables.** No obstant això, si l'obligació és mancomunada i només es reclama a un dels obligats tributaris la part que li correspon, el termini no s'interromp per als altres.

Així mateix, i com és evident, s'ha de puntualitzar que, si existissin diversos deutes liquidats a càrrec d'un mateix obligat al pagament, la interrupció de la prescripció només afectarà el deute a què es refereixi<sup>30</sup>.

<sup>(30)</sup>Article 68.8 de l'LGT.

### 2.2.3. Reinici

Tal com s'assenyalava, de conformitat amb l'article 68.6 de l'LGT, **una vegada produïda la interrupció, es torna a iniciar el còmput del termini de prescripció,** és a dir, que es torna a aplicar el termini sencer de prescripció a partir del dia en què ha tingut lloc la interrupció.

No obstant això, malgrat que aquesta sigui la regla general, hi ha algunes **regles especials** en relació amb determinats supòsits<sup>31</sup>:

<sup>(31)</sup>Article 68.7 de l'LGT.

1) Quan el termini de prescripció s'hagi interromput per la interposició d'un recurs davant la jurisdicció contenciosoadministrativa, el còmput del termini de prescripció no s'iniciarà a partir del dia en què hagi tingut lloc la interrupció, sinó en el moment en el qual l'Administració tributària rebí la notificació de la resolució ferma que posi fi al procés judicial (o, en els casos en els quals el procediment finalitzi mitjançant una resolució presumpta, des que s'hagi dut a terme l'última actuació en el procediment revisor –ja que aquesta resolució no és més que una  *fictio legis* a la qual no es pot donar eficàcia interruptora–). No obstant això, si no s'hagués acordat la suspensió en via contenciosoadministrativa, aquesta regla especial no serà aplicable respecte al termini de prescripció del dret de l'Administració tributària a exigir el pagament, ja que, en tant que no s'havia suspès i que, per tant, l'Administració el podia exercir, en realitat no ha tingut lloc la interrupció.

#### Exemple

El 14 de gener de 2005, els òrgans de gestió tributària van notificar a la Sra. Dolça una liquidació tributària relativa a l'IRPF de l'exercici 2003. Al no estar-hi d'acord, el 2 de febrer de 2005, la Sra. Dolça va interposar una reclamació economicoadministrativa sense sol·licitud de suspensió que es va resoldre el 30 de juliol de 2005 en sentit desestimatori. Tanmateix, la Sra. Dolça no va fer efectiu l'ingrés i el 15 de maig de 2009 va rebre la notificació de la providència de constrenyiment corresponent a l'esmentada liquidació tributària. És procedent l'inici del procediment de constrenyiment per part de l'Administració tributària?

No, certament l'actuació de l'Administració tributària no és correcta, ja que, malgrat que els drets a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna i a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats prescriguin als 4 anys (article 66 de l'LGT) i que en ambdós casos es prevegi la "interposició de recursos o reclamacions de qualsevol classe" com un supòsit d'interrupció de la seva prescripció (article 68 de l'LGT), no tota reclamació o recurs sobre qualsevol tipus d'acte de l'Administració vinculat amb l'actuació de regularització de la situació tributària en les seves diferents fases (inspectora o recaptatòria) serà susceptible d'interrompre ambdues prescripcions, sinó que l'al·lusió "de qualsevol classe" s'ha d'interpretar com "en qualsevol que sigui la via o la instància", és a dir, tant si la naturalesa del recurs és administrativa com si és jurisdiccional.

Així, en presentar la reclamació economicoadministrativa davant la liquidació rebuda sense sol·licitud de suspensió, la Sra. Dolça no va al·legar res respecte del dret a exigir el pagament sinó simplement davant del dret a liquidar, de manera que, com és obvi, l'abast interruptiu de la prescripció va abastar únicament l'objecte concret de les reclamacions o recursos (i és que l'Administració podia haver exercit el seu dret a exigir el pagament en tot moment, ja que mai no es va veure suspès).

Per tant, en el cas plantejat, l'únic dret en el qual es va interrompre la prescripció amb la presentació de la reclamació economicoadministrativa va ser el de determinar el deute tributari, de manera que l'actuació de l'Administració en relació amb l'inici del procediment de constrenyiment va ser del tot improcedent. Així, el seu dret a exigir el pagament respecte a la liquidació tributària havia prescrit, ja que, de conformitat amb l'article 67.1 de l'LGT, la seva prescripció es va iniciar l'endemà del dia en què va finalitzar el termini de pagament en període voluntari (que, en virtut de l'article 62.2.a) de l'LGT, en el cas plantejat va ser el 20 de febrer de 2005) i, lògicament, a 15 de maig de 2009 havien transcorregut més de 4 anys.

2) Quan el termini de prescripció s'hagi interromput per l'exercici d'accions civils o penals, per la remissió del tant de culpa a la jurisdicció competent o la presentació de denúncia davant el Ministeri Fiscal o per la recepció d'una comunicació judicial de paralització del procediment, el còmput d'aquest s'iniciarà a partir del dia en el qual l'Administració tributària rebí la notificació de la resolució ferma que posi fi al procés judicial o que aixequi la paralització, o quan es rebí la notificació del Ministeri Fiscal retornant l'expedient.

3) Quan el termini de prescripció s'hagi interromput per la declaració de concurs del deutor, el còmput d'aquest es tornarà a iniciar en el moment d'aprovació del conveni concursal (per als deutes tributaris que no hi estan sotmesos), quan el conveni sigui exigible a l'obligat tributari (en relació amb els deutes tributaris sotmesos) o a partir de la recepció de la resolució judicial ferma (si el conveni no fos aprovat).

### 2.3. Efectes

Per acabar, cal assenyalar que, una vegada transcorregut el termini, la prescripció **s'aplicarà d'ofici**, sense necessitat que la invoquin o excepcionin els obligats tributaris, fins i tot en els casos en què s'hagi pagat el deute tributari<sup>32</sup>.

<sup>(32)</sup>Article 69.2 de l'LGT.

Evidentment, el seu efecte principal i immediat serà **l'extinció del deute tributari** i aquest es **desplegarà per igual a tots els obligats tributaris** (excepte si l'obligació és mancomunada, ja que, igual que en relació amb la interrupció, la prescripció guanyada per un dels obligats no afectarà la resta<sup>33</sup>).

<sup>(33)</sup>Apartats 1 i 3 de l'article 69 de l'LGT.

## 3. La compensació

### 3.1. Concepte

La **compensació** és la tercera de les figures que reconeix l'article 59 de l'LGT com a causants de l'extinció del deute tributari, a través de la qual el creditor veu satisfet el seu crèdit però sense que intervingui el pagament pròpiament dit.

Al respecte, acudint a la normativa civil, la compensació serà procedent quan “dues persones, per dret propi, siguin recíprocament creditors i deutores l'una de l'altra” (article 1195 del CC), de manera que s'extingirà “un deute i un altre en la quantitat concurrent, encara que no en tinguin coneixement els creditors i els deutors” (article 1.202 del CC).

En aquest sentit, com assenyala l'article 71 de l'LGT, els deutes tributaris d'un obligat tributari podran extingir-se totalment o parcialment per **compensació amb crèdits** a favor seu, sempre que aquests crèdits estiguin reconeguts per un acte administratiu.

En aquests casos, la compensació podrà tenir lloc tant en **el període voluntari d'ingrés com en l'executiu**, i en ambdós supòsits haurà de procedir-se a l'extinció dels deutes i crèdits corresponents en la quantitat concurrent. No obstant això, si l'import del deute excedeix el del crèdit, se seguirà el règim ordinari per al seu cobrament i s'iniciarà el procediment de constrenyiment si no és ingressat en període voluntari o es continuarà aquest procediment si ja s'ha iniciat abans (encara que es podran practicar compensacions successives amb els crèdits que posteriorment es puguin reconèixer a favor de l'obligat al pagament). Tanmateix, si resulta que el crèdit de l'obligat tributari és superior al seu deute, s'extingirà aquest últim i, evidentment, s'abonarà la diferència a la persona interessada<sup>34</sup>.

<sup>(34)</sup>Article 59 de l'RGR.

### 3.2. Modalitats

La procedència d'aquesta forma d'extinció del deute tributari podrà acordar-se **d'ofici o a instància de part**, i en ambdós casos es procedirà a la compensació dels crèdits i els deutes tributaris dels quals sigui titular un obligat tributari (ja sigui en període voluntari o executiu del pagament d'aquests últims).

### 3.2.1. La compensació a instància de l'obligat tributari

L'obligat tributari que així ho desitgi podrà presentar la **sol·licitud de compensació** d'un dels seus deutes tributaris amb un crèdit reconegut per un acte administratiu de la Hisenda pública de què sigui titular, la qual cosa no impedirà la sol·licitud d'ajornaments o fraccionaments del deute restant que pogués quedar<sup>35</sup>.

<sup>(35)</sup>Article 56 de l'RGR.

Per a això, haurà de presentar la sol·licitud a l'òrgan competent juntament amb les informacions i documents que detalla l'article 56 de l'RGR, mentre que, si no es compleixen els requisits assenyalats, s'obrirà un termini de 10 dies (comptats a partir de l'endemà de la notificació del requeriment) d'esmena.

Si aquesta sol·licitud es presenta durant el **període voluntari de pagament**, impedirà l'inici del període executiu, però no la meritació de l'interès de demora que pogués procedir, si escau, fins a la data de reconeixement del crèdit amb el qual es vulgui compensar. No obstant això, si es presenta en **període executiu**, podrà iniciar-se o se seguirà el procediment de constreyniment, si bé es podran suspendre les actuacions d'alienació dels béns o drets<sup>36</sup>.

<sup>(36)</sup>Article 72 de l'LGT.

En qualsevol cas, si concorren els requisits establerts, l'òrgan competent haurà d'acordar la procedència de la compensació en un termini de sis mesos des de la seva sol·licitud, encara que es podrà considerar desestimada si no es resol en l'esmentat període a l'efecte de recórrer.

De tota manera, quan s'acordi, es considerarà que l'extinció **del deute tributari** es va produir en el moment de la presentació de la sol·licitud, tret que els requisits exigits per a la compensació dels deutes i els crèdits es compleixin després (supòsit en el qual el deute s'extingirà quan les condicions esmentades tinguin lloc).

No obstant això, en **cas de resolució denegatòria**, si ha estat presentada en període executiu, simplement s'iniciarà o, si escau, se seguirà amb el procediment de constreyniment, mentre que, si ha estat presentada en període voluntari, la seva notificació obrirà el termini d'ingrés regulat en l'article 62.2 de l'LGT i, en cas que no es produeixi el pagament en el termini indicat, començarà el període executiu i, si fos necessari, el procediment de constreyniment corresponent. En ambdós casos, seria procedent la liquidació dels **interessos de demora** meritats a partir de l'endemà del venciment del termini d'ingrés en període voluntari fins a la data de l'ingrés realitzat<sup>37</sup>.

<sup>(37)</sup>Article 56 de l'RGR.

#### Exemple

El Sr. Miquel presenta l'autoliquidació de l'IRPF relativa a l'exercici 2010 el 5 de maig de 2011, moment en el qual sol·licita la compensació de la quota resultant

**a ingressar amb un crèdit del qual és titular. L'Administració tributària, el 2 de setembre de 2011, li notifica la denegació de la seva sol·licitud. Què ocorrerà si el Sr. Miquel ingressa el deute esmentat el 3 de setembre de 2011?**

En aquest cas, l'autoliquidació del Sr. Miquel va ser presentada en termini (ja que el període establert per l'article 8 de l'Ordre EHA/585/2011, de 8 de març, era del 3 de maig al 30 de juny de 2011), per la qual cosa la sol·licitud corresponent de compensació també va ser presentada en període voluntari. No obstant això, en presentar-se l'esmentada sol·licitud, el pagament del deute resultant va quedar suspès, per la qual cosa, malgrat que el termini per al seu ingrés voluntari va concloure el 30 de juny de 2011, no es va iniciar el període executiu. Tanmateix, en haver estat rebutjada, la notificació de la resolució corresponent obrirà el termini de l'article 62.2 de l'LGT perquè el Sr. Miquel faci efectiu l'ingrés, de manera que, en haver-la rebut el 2 de setembre, podrà realitzar-lo fins al dia vint del mes posterior (és a dir, el 20 d'octubre). Per tant, si el Sr. Miquel ingressa el deute el 3 de setembre, estarà dins d'aquest termini voluntari, encara que haurà d'abonar els interessos de demora que s'hagin meritat des de l'endemà del dia del venciment del termini d'ingrés en període voluntari inicial (l'1 de juliol) fins a la data de l'ingrés realitzat (el 3 de setembre).

### 3.2.2. La compensació d'ofici

Amb caràcter general, la **compensació d'ofici** tindrà lloc respecte als deutes tributaris que es trobin en període executiu, l'extinció dels quals es produirà en l'inici del mateix període o quan es compleixin els requisits exigits per a la compensació dels deutes i crèdits corresponents. No obstant això, també es compensaran durant el període voluntari les quantitats a ingressar i retornar que resultin d'un mateix procediment de comprovació limitada o inspecció o de la pràctica d'una nova liquidació per haver estat anul·lada una altra d'anterior, supòsit en el qual l'extinció es produirà en el moment de concurrència dels deutes i crèdits corresponents<sup>38</sup>.

<sup>(38)</sup>Article 73 de l'LGT.

Així mateix, es compensaran d'ofici durant el termini d'ingrés en període voluntari les quantitats a ingressar i a retornar que resultin de la regularització d'obligacions tributàries connexes com a conseqüència de la resolució d'un recurs de reposició o d'una reclamació economicoadministrativa (article 73 de l'LGT).

### 3.3. La compensació de deutes d'entitats públiques

Abans de donar per finalitzada l'anàlisi sobre la possibilitat de compensació del deute tributari amb caràcter general, cal dedicar un breu apartat a la seva procedència respecte als deutes de les entitats públiques, ja que presenta alguna especialitat.

Així, la compensació també es podrà dur a terme en relació amb els deutes tributaris vençuts, líquids i exigibles que les comunitats autònomes, entitats locals i altres entitats de dret públic tinguin amb l'Estat, la qual es realitzarà d'ofici, una vegada transcorregut el termini d'ingrés en període voluntari, respecte als crèdits de naturalesa tributària reconeguts a favor seu i els altres crèdits dels quals siguin titulars per execució del pressupòsit de despeses de l'Estat o dels seus organismes autònoms i per devolucions d'ingressos pressupostaris<sup>39</sup>.

<sup>(39)</sup>Articles 73.2 de l'LGT i 57 de l'RGR.

No obstant això, si l'òrgan de recaptació competent comprova la inexistència de crèdits a favor de l'entitat deutora que puguin ser objecte de compensació d'ofici, s'iniciarà el **procediment de deducció sobre les quantitats que l'Administració de l'Estat hagi de transferir a les entitats esmentades** en els supòsits en què així es prevegi<sup>40</sup>, la qual cosa es durà a terme mitjançant acord, que es notificarà a l'entitat deutora, acompanyat de la proposta de deducció, amb indicació del deute al qual es refereix<sup>41</sup>.

<sup>(40)</sup>Article 73.2 de l'LGT.

<sup>(41)</sup>Article 74 de l'LGT.

L'inici d'aquest procediment determinarà la suspensió automàtica del cobrament dels deutes objecte del procediment mateix, amb efectes des de la data d'inici fins que es produeixi la deducció o fins que, si escau, s'acordi l'arxivament de les actuacions, ja que l'entitat deutora podrà presentar al·legacions a la seva iniciació en el termini de 15 dies des de la notificació de l'acord.

Evidentment, la producció de la deducció per la quantitat concurrent comportarà la finalització de tal procediment i l'extinció del deute tributari corresponent, sens perjudici que, si escau, es practiqui la liquidació dels interessos de demora que s'haguin pogut meritar<sup>42</sup>.

<sup>(42)</sup>Article 60 de l'RGR.

Finalment, s'ha de tenir en compte que quan un deutor diferent dels esmentats sigui, al seu torn, creditor de la Hisenda pública per un crèdit reconegut, podrà compensar-se d'ofici el seu deute i els recàrrecs del període executiu que escaiguin una vegada transcorregut el període voluntari. No obstant això, com en la resta de compensacions d'ofici, durant el període voluntari d'ingrés també es podran compensar d'ofici les quantitats per ingressar i retornar que resultin d'un mateix procediment de comprovació limitada o inspecció (de manera que s'ha de produir l'ingrés o la devolució de la quantitat diferencial que escaigui) i les quantitats a ingressar i retornar que derivin de la pràctica d'una nova liquidació per haver estat anul·lada una altra d'anterior (amb els interessos de demora que puguin correspondre<sup>43</sup>).

<sup>(43)</sup>Article 58 de l'RGR.

### 3.4. El compte corrent tributari

Malgrat la compensació exposada fins al moment com a figura general d'extinció del deute tributari (és a dir, aplicable a tots els tributs), algunes normes tributàries n'estableixen certes modalitats específiques per a determinats supòsits, com és el cas, concretament, de la denominada **compensació a través del compte corrent tributari**.

Així, amb la finalitat de facilitar la gestió de les situacions en les quals són freqüents els deutes i crèdits recíprocs entre els obligats tributaris i la Hisenda pública, l'article 71.3 de l'LGT preveu la possibilitat que els obligats tributaris creïn un compte corrent a nom seu a través del qual es practiquin les compensacions corresponents, la qual cosa, evidentment, també comporta que es tramitin de manera més eficaç.

En concret, es tracta d'un **negoci jurídic** acordat entre els obligats tributaris i l'Administració tributària a través del qual s'acorda que els deutes i crèdits comuns perden la seva individualitat i s'noten en un únic compte corrent, el qual es liquidarà trimestralment i donarà lloc als pagaments o devolucions que corresponguin.

El desplegament reglamentari d'aquesta figura s'ha vist recollit en la secció VI del capítol II del títol IV de l'RGGIT, on queda clar que aquest sistema de compte corrent és de sol·licitud voluntària per part de l'obligat tributari i que únicament podran accedir-hi determinats subjectes. Així mateix, se'n limita l'aplicació a l'àmbit de l'IRPE, de l'IS, de l'IRNR (quan es tracti d'obligats que tinguin establiments permanents) i de l'IVA (encara que se n'exclouen els deutes meritats en les operacions d'importació), especificant en cada cas els crèdits i deutes que es podran inscriure i excloent els derivats de presentacions fora de termini, de liquidacions practicades per l'Administració, de procediments especials de revisió, de resolucions de recursos i de reclamacions economicoadministratives<sup>44</sup>.

Tanmateix, fins i tot en el cas que es compleixin tots els requisits descrits, si l'Administració tributària no dóna resposta a la sol·licitud d'acolliment a aquest sistema en el termini de tres mesos des de la seva presentació, operarà el silenci negatiu, de la mateixa manera que, encara que l'accepti, podrà revocar la seva inclusió o podrà ser l'obligat tributari qui hi renunciï<sup>45</sup>.

#### Subjectes que poden acollir-se al sistema de compte corrent

En concret, només poden sol·licitar l'adscripció al sistema esmentat els empresaris o professionals que, com a conseqüència de la seva activitat, hagin de presentar periòdicament autoliquidacions per l'IVA o per retencions i ingressos a compte de rendiments del treball, d'activitats professionals, agrícoles i ramaderes o de premis. Així mateix, l'import dels crèdits reconeguts durant l'exercici immediatament anterior al de la sol·licitud ha de ser, almenys, del 40% dels deutes tributaris meritats durant el mateix període de temps, i han d'estar al corrent de les seves obligacions tributàries amb l'Administració.

<sup>(44)</sup>Articles 138 i 140 del RGGIT.

<sup>(45)</sup>Article 140 i 143 del RGGIT.



Aquest sistema suposarà que els corresponents deutes i crèdits que s'hi acullin s'inscriguin en el compte corrent quan siguin exigibles, encara que, en lloc de reclamar-se de manera individual, es practicarà una liquidació trimestral del saldo del compte i el resultat serà l'import que haurà de satisfer l'obligat o l'Administració (article 141 i 142 del RGGIT).

### 3.5. La compensació entre deutes i crèdits de diferents obligats tributaris

Finalment, una altra modalitat de **compensació específica** que s'ha de destacar és la que té lloc en dos supòsits específics en què el deute d'un obligat tributari pot compensar-se amb el crèdit del qual és titular un altre obligat, els quals es preveuen en els apartats 8 i 9 de l'article 62 de l'LGT<sup>46</sup>.

En relació amb el primer, es permet la possibilitat de **compensar l'import resultant a ingressar d'una declaració amb l'import resultant retornar de la declaració d'un altre obligat**, sempre que, en principi, el deute sigui inferior a l'eventual devolució<sup>47</sup>.

No obstant això, a la pràctica, aquesta possibilitat únicament opera en l'àmbit de l'IRPF, on l'article 97.6 de la LIRPF **reconeix aquesta opció als obligats a presentar la declaració corresponent que estan casats**, sempre que estiguin al corrent en el pagament de les seves obligacions tributàries i que la seva autoliquidació resulti a ingressar. Sobre aquest tema, en el moment de presentar la seva declaració, els obligats que vulguin acollir-se a aquesta possibilitat hauran de **sol·licitar la suspensió de l'ingrés del deute tributari en una quantia igual o inferior a la devolució a la qual tingui dret el seu cònjuge pel mateix impost i en el mateix exercici** (sempre que, òbviament, el cònjuge estigui d'acord a renunciar al cobrament de la devolució fins a l'import del deute objecte de compensació).

Aquesta sol·licitud comportarà la suspensió cautelar de la quantia de l'ingrés objecte de la devolució fins que l'Administració tributària reconegui el dret a la devolució a favor de l'altre cònjuge, sense que en cap cas es meritin interessos de demora ni s'impedeixi la possibilitat de fraccionar l'import a pagar que pogués quedar. Tanmateix, si l'Administració tributària no accepta aquesta possibilitat pel fet que s'incompleix algun dels requisits assenyalats, practicarà liquidació provisional al contribuent que hagi sol·licitat la suspensió per l'import del deute objecte de la sol·licitud, juntament amb l'interès de demora calculat des de l'endemà de la data de venciment del termini establert per a presentar l'autoliquidació fins a la data de la liquidació. Així mateix, si l'import de la devolució resulta inferior al del deute respecte del qual se sol·licita la compensació, l'Administració tributària declararà extingit l'import del deute

#### Ordre de 22 de desembre de 1999

L'Ordre de 22 de desembre de 1999 estableix el procediment per a la presentació telemàtica de les declaracions liquidacions que generin deutes o crèdits que s'hagin d'anotar en el compte corrent en matèria tributària.

<sup>(46)</sup>Articles 62.8 i 62.9 de l'LGT.

<sup>(47)</sup>Article 62.8 de l'LGT.

#### Compensació entre cònjuges

La regulació de la possibilitat de compensació entre cònjuges en l'àmbit de l'IRPF es recull en l'article 97.6 de la LIRPF.

que es correspongui amb el que es tenia dret a devolució i practicarà liquidació provisional al contribuent que hagi sol·licitat la suspensió per la diferència, i li exigirà igualment l'interès de demora en els mateixos termes.

En relació amb el **segon supòsit en el qual es preveu aquesta modalitat especial de compensació**, està regulat a l'article 62.9 de l'LGT, on es preveu que el procediment d'ingrés del deute d'un obligat tributari se suspendrà totalment o parcialment, sense aportació de garanties, **quan es comprovi que per la mateixa operació s'ha satisfet a la mateixa administració o a una altra un deute tributari o s'ha suportat la repercussió d'un altre impost**, sempre que el pagament realitzat o la repercussió suportada sigui incompatible amb el deute exigít i, a més, en aquest últim cas, que el subjecte passiu no tingui dret a la deducció completa de l'import suportat indegudament<sup>48</sup>.

<sup>(48)</sup>Article 62.9 de l'LGT.

Bàsicament, aquesta norma va aparèixer pensant en els supòsits en els quals es podia creure que l'impost que havia de procedir era l'IVA però en els quals realment havia d'aplicar-se l'IPT o viceversa, encara que l'LGT simplement remet al desplegament reglamentari la regulació del procediment que s'haurà de seguir.

## 4. La condonació

La condonació del deute tributari suposa el perdó total o parcial del deute, és a dir, la derogació retroactiva de les previsions que van donar lloc al seu naixement. D'aquesta manera, desapareix el deute tributari que en el seu moment va ser exigible, encara que no hi intervingui cap prestació per part del deutor.

En aquest sentit, i tenint en compte que el naixement dels deutes tributaris ha d'estar previst per normes amb rang legal, no és estrany que la seva condonació també estigui subjecta al principi de legalitat. Així, a més de guardar l'origen i el caràcter legal del deute tributari (i del tribut), es respecta el principi d'indisponibilitat del crèdit tributari (tant per part dels obligats tributaris com de l'Administració<sup>49</sup>).

### L'exigència de la llei en la condonació

En el mateix sentit que l'article 75 de l'LGT, es pronuncia l'article 7.2 de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, el qual prohibeix la concessió d'exempcions, condonacions, rebaixes i moratòries en el pagament dels drets a la Hisenda pública estatal, excepte en els casos i les formes que determinin les lleis.

Evidentment, tenint en compte les característiques del deute tributari, la utilització d'aquesta figura és excepcional, encara que se'n fonamenta la procedència sobre la base de raons de justícia (com pot ser en cas de catàstrofes naturals o d'índole anàloga).

No obstant això, és cert que, a la pràctica, hi ha determinades previsions no previstes per normes amb rang de llei que alliberen de l'obligació de pagar totalment o parcialment el deute tributari, la qual cosa sol estar motivada per la seva escassa quantia.

### La condonació total o parcial del deute tributari previst per normes sense rang de llei

Sobre aquest tema, per exemple, l'article segon de l'Ordre de 30 de novembre de 1987, per la qual es va desplegar la disposició addicional trenta-cinc de la Llei 21/1986, de 23 de desembre, en relació amb la recaptació executiva, assenyalava que no es practicaria la liquidació dels interessos de demora quan el seu cobrament es realitzés en via de constrenyiment si eren inferiors a 2.000 pessetes (12 €), ja que aquesta és la quantitat que s'estima com la mínima suficient per a cobrir el cost de l'exacció i recaptació.

Així mateix, l'article tercer de l'Ordre HAC/2816/2002, de 5 de novembre, per la qual es va desplegar l'article 41.3 del Text refós de la llei general pressupostària, en relació amb determinats recursos de dret públic recaptats per l'AEAT, estableix que els deutes tributaris que en període voluntari no excedeixin de 6 € no s'exigiran en via de constrenyiment.

<sup>(49)</sup>Articles 18 i 75 de l'LGT.

### La condonació de les sancions

Encara que no formin part del deute tributari en essència, cal destacar en aquest punt que l'LGT també preveu la **condonació de part de les sancions**, concretament les actes de la inspecció amb acord o conformitat (reduint-se'n l'import, de manera automàtica, un 50% o un 30%, respectivament –article 188 de l'LGT–).

## 5. La insolvència provada del deutor

Finalment, l'article 76 de l'LGT al·ludeix a l'última de les causes d'extinció del deute tributari, la qual consisteix en la baixa provisional per **insolvència provada del deutor**.

D'acord amb això, els deutes tributaris que no han pogut fer-se efectius durant el procediment de constrenyiment per **insolvència provada dels obligats tributaris** (total o parcial), es donaran de baixa en compte declarant el crèdit incobrable, ja sigui per la totalitat o per part del seu import.

Sobre aquest tema, l'article 61 de l'RGR concreta que es considerarà fallit (totalment o parcialment) aquell obligat tributari respecte del qual s'ignori l'existència de béns o drets embargables o realitzables per al cobrament del dèbit, la qual cosa s'estimarà quan els béns o drets posseïts pel mateix no hagin estat adjudicats a la Hisenda pública durant un procediment d'alienació o quan el seu patrimoni embargable o realitzable conegut només cobreixi una part del deute.

No obstant això, cal remarcar que, perquè tingui lloc l'extinció del deute tributari mitjançant aquesta causa, no només serà necessari declarar **fallits els deutors principals**, sinó que també hauran de trobar-se en la mateixa situació **els responsables solidaris** i, si escau, **els subsidiaris**<sup>50</sup>. De tota manera, una vegada declarats fallits, els deutes de venciment posterior es consideraran vençuts i podran ser donats de baixa per referència a la mateixa, si no hi ha altres obligats al pagament<sup>51</sup>.

Tanmateix, cal tenir en compte que, malgrat que un crèdit es declari totalment o parcialment incobrable i es doni de baixa en compte, se'n podrà **rehabilitar l'exigència** en cas que canviï la situació del deutor o de qualsevol dels obligats solidaris o subsidiaris, sempre que no hagi vençut el seu termini de prescripció (supòsit en el qual es reprendrà el procediment de recaptació partint de la situació en què es trobaven els crèdits en el moment de la declaració de crèdit incobrable o de la baixa per referència).

### La naturalesa de la insolvència provada del deutor

Malgrat que l'article 76 de l'LGT prevegi la baixa provisional per insolvència del deutor com una causa d'extinció del deute tributari, és cert que una autèntica causa de finalització no pot tenir caràcter temporal, per la qual cosa, malgrat que comportarà la suspensió de deute, aquest finalitzarà realment una vegada transcorregut el seu termini de prescripció.

<sup>(50)</sup>Article 61.2 de l'RGR.

<sup>(51)</sup>Article 62.4 de l'RGR.

Per tant, solament si venç el termini esmentat de prescripció sense que el deute hagi estat rehabilitat, en procedirà realment i de manera automàtica l'extinció.

**La rehabilitació del deute tributari**

Prova de la rellevància que té aquesta possibilitat i del control que es desplega sobre aquest tema es troba en l'article 62.3 de l'RGR, el qual estableix l'obligació d'anotar en el Registre Mercantil la declaració de fallit corresponent a les persones o entitats inscrites en el registre mateix, així com la de comunicar a l'òrgan de recaptació corresponent qualsevol acte relatiu a aquestes persones o entitats que es presenti a inscripció o anotació després.



## Exercicis d'autoavaluació

### Exercicis de selecció

#### 1. L'extinció del deute tributari...

- a) en tot cas, comporta l'extinció del vincle obligacional.
- b) no podrà tenir lloc amb la condonació (ja que en aquests casos es considera que el deute no ha arribat a existir).
- c) d'una forma o d'una altra, comporta l'ingrés de la prestació pecuniària a la Hisenda pública.

#### 2. El pagament en efectiu...

- a) podrà realitzar-se en tot cas, en qualsevol de les seves modalitats.
- b) no alliberarà el deutor fins que l'ingrés a la Hisenda pública sigui una realitat.
- c) no sempre es podrà realitzar en espècie.

#### 3. El pagament en espècie...

- a) es podrà realitzar en tot cas sempre que es realitzi mitjançant béns del Patrimoni Històric Espanyol.
- b) exigeix la presentació prèvia de sol·licitud, encara que si s'acompanya de l'informe favorable de l'interès de la seva acceptació elaborat pel Ministeri de Cultura o el que determini la normativa, s'haurà d'autoritzar.
- c) exigeix la presentació prèvia de sol·licitud, la qual, si escau, impedirà l'inici del període executiu però no la meritació dels interessos de demora.

#### 4. La prescripció tributària...

- a) es podrà declarar d'ofici o a instàncies de part.
- b) amb independència de les possibles interrupcions, el termini per a la seva procedència serà sempre de quatre anys.
- c) comportarà el reinici sencer del termini previst per a la seva procedència després de qualsevol causa d'interrupció.

#### 5. L'Administració tributària...

- a) pot requerir informació relativa a exercicis prescrits.
- b) veurà prescrit als cinc anys el dret per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna i l'acció per a imposar sancions tributàries.
- c) veurà prescrit el seu dret a exigir el pagament d'un deute tributari als responsables subsidiaris una vegada hagin transcorregut quatre anys des de l'endemà de la finalització del termini de pagament en període voluntari del deutor principal.

#### 6. La interrupció de la prescripció tributària...

- a) pot comportar que prescrigui el dret de l'Administració a determinar un deute tributari però no el dret a exigir-ne el pagament.
- b) en relació amb l'exigència de les obligacions pecuniàries, tindrà lloc per la mera presentació d'un recurs contenciosoadministratiu.
- c) sempre afecta tots els obligats tributaris per igual.

#### 7. En relació amb la compensació del deute tributari...

- a) només podrà tenir lloc en el període voluntari de pagament.
- b) suposa l'extinció del deute tributari amb crèdits dels quals l'obligat tributari o un tercer són titulars davant de la Hisenda pública.
- c) s'ha de sol·licitar a instància de part.

#### 8. El sistema de compte corrent tributari...

- a) demora l'ingrés dels deutes tributaris.
- b) interromp el termini de prescripció del deute tributari.
- c) s'aplica en l'àmbit de l'IRPE, l'IS, l'IVA i els IE.

#### 9. Tant la compensació com la condonació del deute tributari...

- a) poden aplicar-se d'ofici.
- b) poden afectar deutes d'entitats públiques.
- c) estan desplegadas en l'RGR, encara que estan subjectes al principi de reserva de llei.

## 10. La insolvència provada del deutor..

- a) comporta l'extinció definitiva del deute tributari.
- b) no comporta, per si mateixa, l'autèntica extinció del deute tributari.
- c) exigeix que es declari respecte dels deutors principals i els responsables solidaris, si bé no és imprescindible respecte dels responsables subsidiaris.

### Casos pràctics

1. El 2 de juny de 2011, la Sr. Plàcida Domínguez presenta la seva declaració de l'IRPF corresponent a l'exercici 2010, de la qual resulta una quota per ingressar de 550 €. No obstant això, al mateix temps, presenta una sol·licitud a l'Administració tributària per a pagar el deute esmentat mitjançant la dació en pagament d'una obra escultòrica del famós escultor Estrellado (la qual està inscrita en l'Inventari General de Béns Mobles), i l'acompanya del document corresponent en el qual se'n fa la catalogació i valoració (en quantia suficient per a cancel·lar el deute) i de l'informe favorable sobre l'interès de la seva acceptació (ambdós elaborats pel Ministeri de Cultura). Tanmateix, l'1 de setembre de 2011 el Departament de Recaptació de l'AEAT dicta resolució denegatòria de la sol·licitud presentada, motivant que l'obra oferta no presenta interès per al patrimoni de l'Estat en estar suficientment coberta la representació artística tant de l'autor com de l'època i moviment artístic en els quals s'enquadra i que, per tant, preval l'interès de la reducció del dèficit amb el pagament efectiu del deute. Considerant els fets descrits, quins van ser els efectes de la presentació de la sol·licitud presentada? Va ser correcta la decisió de l'Administració? I quins van ser els efectes de la resolució denegatòria?

2. L'1 de gener de 2007 mor la Sra. Ximena i deixa tots els seus béns a la seva filla Leonor. El 3 de març de 2007, la Sra. Leonor presenta una sol·licitud d'ampliació del termini per a la presentació, si escau, de l'autoliquidació corresponent de l'ISD, si bé, davant la falta de resposta de l'Administració, decideix presentar l'esmentada autoliquidació i fer l'ingrés corresponent l'1 de setembre de 2007. No obstant això, el 30 de juliol de 2011 l'Administració tributària notifica a la Sra. Leonor l'inici d'un procediment de comprovació, del qual resulta una liquidació que es notifica a la interessada el 7 de setembre del mateix any. Tanmateix, atès que la Sra. Leonor entén que el procediment de comprovació ha estat viciat per una causa d'anul·labilitat, presenta un recurs economicoadministratiu contra la liquidació esmentada, la qual acaba sent anul·lada el dia 3 de desembre de 2012. Sobre la base d'aquests fets, va ingressar la Sra. Leonor el deute en període voluntari? Havia prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute tributari quan va iniciar el procediment de comprovació esmentat? I, amb independència de la resposta anterior, l'obertura del procediment de comprovació esmentat (viciat per una causa d'anul·labilitat) interromp el termini de prescripció? I la interposició del recurs economicoadministratiu contra la liquidació anul·lable?



## Solucionari

### Exercicis de selecció

1. a, 2. c, 3. c, 4. c, 5. a, 6. a, 7. b, 8. a, 9. a, 10. b

### Casos pràctics

1. Amb la finalitat de donar resposta a les qüestions plantejades, ha d'especificar-se, en primer lloc, que el termini per a la presentació de l'autoliquidació de l'IRPF corresponent a l'exercici 2010 va ser del 3 de maig al 30 de juny de 2011 (article 8 de l'Ordre EHA/585/2011, de 8 de març), per la qual cosa l'autoliquidació que va presentar la Sra. Plàcida estava dins del període voluntari. D'igual manera, en sol·licitar-se el pagament en espècie en el mateix moment, també ha d'entendre's que la seva sol·licitud es va fer en el període esmentat, de la mateixa manera que, considerant que es requeria el pagament de la quota corresponent mitjançant un bé pertanyent al Patrimoni Històric Espanyol inscrit en l'Inventari General de Béns Mobles, no hi ha dubte que va ser correcta (ja que així ho permet expressament l'article 97.3 de la LIRPF).

Així doncs, la Sra. Plàcida es va limitar a presentar una sol·licitud de pagament en espècie en període voluntari complint amb la possibilitat i els requisits previstos en la normativa de l'IRPF, seguint, sobre aquest tema, el procediment per a la seva tramitació regulat a l'article 40 de l'RGR.

En relació amb els efectes d'aquesta sol·licitud, ha d'esmentar-se que, en haver estat presentada en període voluntari, va impedir l'inici del període executiu, però no la meritació dels interessos de demora que es poguessin generar.

Per la seva banda, a l'hora de valorar l'actuació de l'Administració, no pot afirmar-se que sigui improcedent, sinó que la seva resolució es va notificar dins del termini establert per l'article 40 de l'RGR (que és de sis mesos des de la seva sol·licitud) i no cal oblidar que és autònoma per adoptar la decisió que consideri convenient. Respecte d'això, cal tenir en compte que, d'acord amb l'article 60.2 de l'LGT, "podrà admetre's el pagament en espècie", de manera que aquesta previsió comporta la facultat discrecional de l'Administració de permetre aquesta modalitat d'ingrés i no l'obligació d'acceptar-la. Així, i encara que l'informe del Ministeri de Cultura reconegui l'interès d'admetre l'escultura esmentada, no és vinculant, tal com han posat de manifest diverses sentències (com és el cas de la SAN de 7 de març de 2002). A més, l'acord denegatori de l'Administració, complint amb les exigències de justificació, ha expressat amb claredat els motius de la denegació, i per tant ha actuat lícitament dins de la discrecionalitat, sense que pugui apreciar-se arbitrarietat injusta.

Finalment, en relació amb els efectes de la resolució denegatòria, ha de tenir-se en compte que la sol·licitud es va presentar en període voluntari, de manera que la notificació de l'acord va iniciar el termini d'ingrés voluntari de les liquidacions practicades per l'Administració previst en l'article 62 de l'LGT. Així, en haver estat notificada el dia 1 de setembre de 2011, la Sra. Plàcida podia haver realitzat el pagament en període voluntari fins al 20 d'octubre de 2011, si bé hauria hagut de liquidar els interessos de demora meritats a partir de l'endemà al del venciment del termini d'ingrés en període voluntari (el 3 de juny) fins a la data de l'ingrés realitzat.

No obstant això, en cas de no realitzar el pagament en el termini esmentat, s'hauria iniciat el període executiu i el procediment de constrenyiment corresponent, amb la qual cosa s'haurien meritats els interessos de demora fins a la data de venciment d'aquest termini (sens perjudici dels que es poguessin exigir en cas de no pagar aquesta liquidació d'acord amb la normativa general).

2. D'acord amb l'article 67.1 del RISD, en les adquisicions per causa de mort els obligats tributaris hauran de presentar la declaració o, si escau, autoliquidació de l'ISD dins dels sis mesos següents al dia de la defunció del causant, encara que l'article 68 preveu la possibilitat que els hereus, marmessors o administradors del cabal relicte presentin una sol·licitud de pròrroga del termini esmentat per un lapse de temps igual que l'assenyalat per a la presentació de les declaracions o autoliquidacions (sis mesos) dins dels cinc primers mesos del termini de presentació. Així doncs, la Sra. Leonor havia de presentar la declaració o, si escau, autoliquidació de l'ISD abans de l'1 de juliol de 2007, però va presentar la sol·licitud dins dels 5 primers mesos del termini de presentació (ja que ho va fer al març).

Tanmateix, és cert que no va obtenir resposta a la sol·licitud per part de l'Administració tributària, si bé, de conformitat amb l'article 68.3 del RISD, una vegada ha transcorregut un mes des de la presentació de la sol·licitud sense que s'hagi notificat acord resolutori,

s'entendrà concedida la pròrroga. Per tant, la presentació de l'autoliquidació i l'ingrés del deute resultant de la Sra. Leonor el 7 de setembre de 2007 van estar fets en període voluntari.

Respecte a l'obertura del procediment de comprovació, el dret de l'Administració per determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació prescriu als 4 anys a comptar des de l'endemà del dia que finalitzi el termini reglamentari per presentar la corresponent declaració o autoliquidació (amb l'excepció, tot i que aquí no és el cas, de la comprovació de les bases o quotes compensades o pendents de compensació o de deduccions aplicades o pendents d'aplicació, que prescriu als 10 anys -articles 66, 66.bis i 67.1 de l'LGT i 25 de la LISD), per la qual cosa, en principi, en el cas plantejat, l'esmentat dret va prescriure el 2 de juliol del 2011.

No obstant això, apareix en aquest punt la qüestió de si, en el cas plantejat, s'ha de comptar el termini de prescripció a partir de la data esmentada o de la pròrroga concedida per a presentar la declaració o autoliquidació corresponent (ja que no deixa de ser un major termini de declaració o autoliquidació en el qual l'Administració no va poder exercitar les seves potestats comprovadores i liquidadores fins a la finalització del període), la qual cosa no ha estat un tema pacífic entre la doctrina ni entre la jurisprudència. No obstant això, malgrat que algunes sentències han entès que el termini de prescripció s'havia de començar a computar després de la pròrroga concedida (com és el cas de la Sentència del TSJ de Cantàbria de 22 d'octubre de 2001 o de la Resolució del TEAC de 26 de setembre de 1996 –encara que en ambdós casos es referien a la pròrroga automàtica que preveia la normativa anterior de l'ISD–), és cert que l'opinió majoritària i la del mateix TS és que s'iniciarà després del termini reglamentàriament previst, per la qual cosa, en el cas plantejat, sembla que la possibilitat que l'Administració obrís el procediment esmentat de comprovació hauria prescrit (sobre aquest tema pot veure's l'STS de 16 de maig de 2006 o la de 16 de febrer de 2007).

Tanmateix, no cal oblidar que, d'acord amb l'article 68.1.c) de l'LGT, un dels motius pels quals s'interrompra el dret de l'Administració a determinar el deute tributari és "per qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari conduent a la liquidació o autoliquidació del deute tributari", de manera que el 7 de setembre de 2007 (dia en el qual la Sra. Plàcida va presentar l'autoliquidació esmentada i va fer l'ingrés corresponent) el termini d'interrupció va quedar interromput i se'n va reiniciar el còmput (article 68.6 de l'LGT). Per tant, l'1 de setembre de 2011 (data de la notificació d'inici del procediment de comprovació) encara no havien transcorregut quatre anys des de la interrupció esmentada, de manera que l'actuació administrativa va ser correcta en tant que encara estava vigent el dret de l'Administració (la prescripció del qual va quedar novament interrompuda amb la notificació de l'inici del procediment de comprovació –article 68.1.a)–).

Finalment, respecte si el procediment de comprovació viciat per una causa d'anul·labilitat interrompria el termini de prescripció del dret de l'Administració a determinar el deute tributari, es pot al·legar la Resolució del TEAC de 20 de desembre de 2010, en la qual consta expressament que, com es desprèn de l'article 68.1 de l'LGT, les actuacions del procediment de comprovació en el si de les quals es dicti una liquidació declarada nul·la posteriorment per causa d'anul·labilitat interrompen la prescripció del dret esmentat de l'Administració, així com el procediment economicoadministratiu corresponent pel qual es declari nul·la aquesta liquidació. En igual sentit, es pot veure l'STS de 19 de juny de 2006 o de 22 d'octubre de 2009.