

La extinción de la deuda tributaria

Irene Rovira Ferrer

PID_00189634



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. El pago	9
1.1. Concepto	9
1.2. Sujetos y lugar del ingreso	9
1.3. Formas y medios del ingreso	10
1.3.1. El pago en efectivo	11
1.3.2. El pago mediante efectos timbrados	12
1.3.3. El pago en especie	13
1.3.4. El pago por consignación	15
1.4. Momento del ingreso	16
2. La prescripción	18
2.1. Concepto	18
2.2. Plazos	18
2.2.1. Cómputo	20
2.2.2. Interrupción	22
2.2.3. Reanudación	26
2.3. Efectos	27
3. La compensación	28
3.1. Concepto	28
3.2. Modalidades	28
3.2.1. La compensación a instancia del obligado tributario	29
3.2.2. La compensación de oficio	30
3.3. La compensación de deudas de entidades públicas	30
3.4. La cuenta corriente tributaria	31
3.5. La compensación entre deudas y créditos de diferentes obligados tributarios	32
4. La condonación	35
5. La insolvencia probada del deudor	36
Ejercicios de autoevaluación	39
Solucionario	41

Introducción

Una vez analizado el hecho imponible de los tributos, junto con los sujetos pasivos y los elementos de cuantificación que darán lugar a la obligación tributaria principal, procede acabar dicha asignatura con el estudio de la extinción de la deuda tributaria, y es que, a pesar de que su lógico final parezca el pago de la misma (ya que, a fin de cuentas, consiste en una obligación de dar), pueden existir otras causas que también comporten su conclusión.

Así, como señala el artículo 59 de la LGT, “las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes”, en tanto que, de conformidad con el artículo 8 de la LGT, su regulación también se encuentra regida por el principio de reserva de ley. Sin embargo, a la hora de regular tales circunstancias, la LGT únicamente dedica una sección específica al pago (sección II del capítulo IV del título II) y a la prescripción (sección III), incluyendo el resto de previsiones en otra sección específica destinada a las “Otras formas de extinción de la deuda tributaria” (sección IV).

En concreto, las formas de extinción de la deuda tributaria que se analizarán en dicho módulo y que se encuentran reguladas en las mencionadas secciones son seis: el pago (prestando especial atención a las diferentes formas de ingreso que podrán tener lugar), la prescripción (en la que, con el fin de obtener una visión completa de la misma, también se estudiará la que puede afectar a las obligaciones formales y a las responsabilidades del derecho sancionador), la compensación (tanto por lo que respecta a su configuración general como a sus modalidades específicas), la condonación (es decir, el perdón de la deuda tributaria) y, por último, la denominada baja provisional por insolvencia o insolvencia probada del deudor (en tanto que, a pesar de que no se cita en el artículo 59 de la LGT y que, en puridad de concepto, solo comporta la baja provisional de los créditos tributarios, se aborda su regulación dentro de la mencionada sección dedicada a las “Otras formas de extinción de la deuda tributaria”).

Sin embargo, cierto es que no en todos los casos descritos se producirán los efectos naturales de dicha obligación pecuniaria (es decir, el ingreso por parte del deudor a la Administración del importe de la misma), sino que solo tendrán lugar con el pago o la compensación. Por consiguiente, solo en tales supuestos el deudor cumplirá realmente con su obligación, si bien en todas las situaciones señaladas desaparecerá el vínculo entre los sujetos de la relación obligacional.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de este módulo son los siguientes:

1. Conocer los efectos de la extinción de la deuda tributaria y los diferentes motivos que pueden dar lugar a la misma.
2. Comprender el concepto de pago y las principales características de su objeto, sujetos y lugar.
3. Delimitar las distintas formas de pago, conociendo especialmente los diferentes medios y aspectos del pago en efectivo.
4. Entender el pago mediante efectos timbrados y tener clara su procedencia.
5. Asimilar las características del pago en especie y el procedimiento para su solicitud.
6. Entender los efectos que puede producir la solicitud de pago en especie tanto en período voluntario como en período ejecutivo y las distintas consecuencias de su aceptación o denegación.
7. Comprender el concepto de la prescripción y sus principales características, modalidades y efectos.
8. Conocer los diferentes plazos de prescripción y dominar su cómputo.
9. Tener claros los supuestos, el funcionamiento y los efectos de la interrupción de la prescripción, especialmente en relación con el reinicio del cómputo.
10. Entender el sentido y la mecánica de la posibilidad de compensación de la deuda tributaria y delimitar sus diferentes modalidades.
11. Identificar el sistema de cuenta corriente tributaria y la posibilidad de compensación entre cónyuges en el IRPF como dos especialidades de la posibilidad de compensación general de la deuda tributaria.
12. Conocer el sentido de la condonación y los principales requisitos para su procedencia.

- 13.** Comprender la auténtica naturaleza de la insolvencia probada del deudor como causa de extinción de la deuda tributaria y su relación con la prescripción.

1. El pago

1.1. Concepto

Considerando que la deuda tributaria comporta una obligación pecuniaria, parece lógico pensar que la primera causa que conllevará su extinción será el pago de la misma, y es que, en esencia, esta es su finalización natural. Así, no es de extrañar que tanto el primer como el segundo apartado del artículo 59 de la LGT lo enumeren como la primera forma de terminación de los débitos con la Administración Tributaria, ni que a él se dedique la primera sección específica dentro del capítulo relativo a la deuda tributaria.

Con carácter general, el **pago** no es más que el **ingreso a la Hacienda Pública de una cantidad de dinero correspondiente a una obligación pecuniaria de la que esta es acreedora**, cuyo efecto no será otro que la **liberación del deudor** por la parte liquidada.

Sin embargo, a pesar de su concepto general, son varios los aspectos que conforman el pago y que pueden divergir en gran medida, ya sean los sujetos que materializan el ingreso, las formas y medios de pago utilizados o el propio momento en el que tiene lugar. De todos modos, antes de entrar en su análisis, conviene destacar que, con base en la promoción de la utilización de las nuevas tecnologías que establece el artículo 96 de la LGT, el último párrafo del artículo 60.1 de la misma Ley contempla la posibilidad de que el pago se pueda realizar a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, si bien simplemente se remite a la normativa tributaria por lo que respecta a la regulación de los requisitos y condiciones necesarias.

1.2. Sujetos y lugar del ingreso

Por lo que respecta a los **sujetos** que deberán realizar el pago, debe puntualizarse que no serán todos los obligados tributarios que enumera el artículo 35 de la LGT, sino que pueden concretarse en los **sujetos pasivos** (contribuyente o sustituto del mismo), los **retenedores**, los **infractores** y los **responsables**.

Sin embargo, conviene destacar en este punto las previsiones del artículo 33.1 del RGR, al señalar que “puede efectuar el pago, en período voluntario o período ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago”. Así pues, el RGR admite expresamente la posibilidad de que **pague la deuda**

La incorporación de las TIC en la Administración tributaria

A pesar de la obligación de tecnificación administrativa que se deriva del artículo 6 de la LAECSP, en el ámbito tributario opera la simple obligación de promoción de la utilización de las nuevas tecnologías que contempla el artículo 96 de la LGT, ya que es de aplicación preferente con base en su especialidad. No obstante, tanto desde un punto de vista normativo como material, cierto es que la Administración tributaria es la más desarrollada en este aspecto, siendo todo un referente tanto nacional como internacional.

tributaria un tercero, si bien puntualiza que, “el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago”.

Por su parte, en relación con el **lugar del ingreso**, procede señalar que el artículo 12 del RGR señala que los ingresos de la gestión recaudatoria en período voluntario y ejecutivo se podrán llevar a cabo en la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, en las entidades de crédito que presten el servicio de caja, en las entidades colaboradoras, en las aduanas, en las cuentas restringidas abiertas en entidades de crédito, en las cajas de los órganos gestores y en cualquier otro lugar de pago que se establezca por el ministro de Economía y Hacienda.

A su vez, los artículos 13 a 31 del RGR detallan dónde se deberán realizar los ingresos en cada uno de dichos órganos cuando resulten competentes, aunque el artículo 33.2 establece, con carácter general, que el pago de las deudas tributarias podrá realizarse en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que, en su caso, presten el servicio de caja, en las entidades colaboradoras y a las demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago, directamente o por vía telemática, cuando así esté previsto en la normativa.

Sin embargo, aunque de la lectura de dicho precepto parezca que será el obligado el que elija dónde materializar el ingreso, en algunos supuestos es la normativa quien lo determina.

No obstante, conviene destacar la importancia de ingresar la deuda tributaria en el órgano que corresponda, ya que, como recalca el artículo 33.2 del RGR, **los pagos que se realicen a órganos no competentes para recibirlos o a personas no autorizadas para ello no liberarán al deudor de su obligación de pago**, sin perjuicio de las eventuales responsabilidades en las que pudiera incurrir el perceptor que admita indebidamente el pago¹.

1.3. Formas y medios del ingreso

Por lo que respecta a las **formas y medios de pago**, son varias las modalidades que prevé la LGT, con independencia de que el objeto de todas siempre sea el mismo: el ingreso de la cantidad debida. Así, y aunque el artículo 60 de la LGT señale que, con carácter general, el pago se realizará en efectivo, también permite que, cuando así lo prevea la normativa, se pueda llevar a cabo mediante efectos timbrados o en especie (lo que reitera el artículo 33.4 del RGR). Sin embargo, en tales casos, la elección de una forma u otra de pago no siempre depende exclusivamente de la voluntad del obligado tributario, sino que la normativa reguladora de cada tributo, además de permitirla, la podrá determinar. De todos modos, a falta de disposición, el pago deberá realizarse siempre en efectivo².

Ejemplo

Al respecto, por ejemplo, el artículo 15 del RGR señala que el ministro de Economía y Hacienda podrá determinar los ingresos que de forma obligatoria se deberán realizar en las entidades de crédito que presten el servicio de caja.

⁽¹⁾Artículo 33.2 del RGR.

⁽²⁾Artículo 60 de la LGT.

1.3.1. El pago en efectivo

En relación con el pago en efectivo, se desarrolla su regulación en el artículo 34 del RGR, donde se señala que en todo caso (ya sea para liquidar deudas o sanciones) podrá llevarse a cabo mediante **dinero de curso legal**. Asimismo, atendiendo a los requisitos y condiciones que se establezcan en cada supuesto, el RGR admite que se podrá realizar mediante cheques y cualquier otro medio que autorice el Ministerio de Economía y Hacienda, del mismo modo que, cuando se prevea expresamente, podrá materializarse a través de tarjetas de crédito y débito y transferencias y domiciliaciones bancarias.

Por lo que respecta a los **cheques**, el artículo 35 del RGR señala que, además de los requisitos exigidos por la legislación mercantil (y de los que establece específicamente en relación con los pagos que deban efectuarse en las cajas de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera), solo se admitirán si son nominativos a favor del Tesoro Público y cruzados, y siempre que estén conformados o certificados, en fecha y forma, por la entidad librada (haciendo responsable a esta última de la admisión de cheques que incumplan alguno de los requisitos mencionados³).

Por su parte, el artículo 36 del RGR simplemente puntualiza que se podrán utilizar las **tarjetas de crédito y débito** admitidas por las entidades de crédito que, en su caso, presten el servicio de caja, si bien los pagos a realizar vendrán limitados por las eventuales restricciones que las entidades emisoras hayan impuesto individualmente a cada tarjeta y, en todo caso, por la cantidad que establezca el ministro de Economía y Hacienda correspondiente por cada documento de ingreso (sin que, para un mismo documento, se pueda simultanear dicho medio de pago con otros). Asimismo, y como es lógico, el RGR puntualiza que los importes ingresados por los obligados al pago a través de tarjetas de crédito y débito no podrán ser minorados como consecuencia de descuentos en la utilización de tales medios o por cualquier otro motivo, recalando al mismo tiempo que se podrán establecer las condiciones para su utilización telemática⁴.

En relación con el pago mediante **transferencia bancaria**, poco aporta el RGR al respecto, ya que se limita a reiterar la posibilidad de su utilización a través de los nuevos medios y técnicas y a puntualizar que el pago se entenderá realizado en la fecha en que haya tenido entrada el importe correspondiente en la entidad que, en su caso, preste el servicio de caja⁵.

Finalmente, por lo que a la **domiciliación bancaria** respecta, el obligado al pago deberá ser titular de la cuenta en la que domicilie el pago y esta deberá encontrarse abierta en una entidad de crédito, aunque la Administración po-

La procedencia de los medios de pago en efectivo

Mientras que el pago mediante dinero de curso legal, cheques y cualquier otro medio que autorice el Ministerio de Economía y Hacienda podrá realizarse en todo caso, el pago a través de tarjetas de crédito y débito y transferencias y domiciliaciones bancarias requerirá autorización expresa.

⁽³⁾ Artículo 35 del RGR.

⁽⁴⁾ Artículo 36 del RGR.

⁽⁵⁾ Artículo 37 del RGR.

⁽⁶⁾ Artículo 38 del RGR.

drá autorizar que el titular sea un tercero, siempre que el mismo autorice la domiciliación. Asimismo, tras prever la posibilidad de su utilización a través de la vía electrónica, el artículo 38 del RGR concreta que el pago se entenderá realizado en la fecha de cargo en cuenta de la correspondiente domiciliación, aunque puntualiza que, si el cargo en cuenta no se realiza o se realiza fuera de plazo por causa no imputable al obligado al pago, no se le exigirán recargos, intereses de demora ni sanciones (sin perjuicio de los intereses de demora que, en su caso, se pudieran liquidar y exigir a la entidad responsable por la demora en el ingreso). Finalmente, el RGR señala que cuando las domiciliaciones se lleven a cabo mediante la colaboración social, las personas responsables deberán estar expresamente autorizadas por la Administración para efectuar la domiciliación del pago en cuentas de su titularidad⁶.

Por último, haciendo uso de la posibilidad de admitir otros medios de pago, debe destacarse la posibilidad de pagar mediante **cargos en cuenta bancaria**, tal y como reconoce, en relación con el pago telemático, el artículo 4 de la Resolución de 3 de junio del 2009, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios y, en particular, para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito. En tales casos, la cuenta de cargo deberá ser de titularidad del ordenante de la operación, o del obligado tributario en cuestión si se ordenara por un tercero debidamente apoderado. Cuando la entidad colaboradora reciba telemáticamente los datos de pago y admita la operación, realizará el cargo en la cuenta designada por el ordenante y el abono en la cuenta restringida de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, generando el número de referencia completo (NRC) y autorizando la emisión del correspondiente recibo (el cual devolverá en pantalla en el mismo momento).

1.3.2. El pago mediante efectos timbrados

Tal y como se señalaba, el artículo 60.1 de la LGT permite que el pago de las deudas tributarias pueda efectuarse mediante **efectos timbrados** cuando así se disponga reglamentariamente, es decir, a través de documentos en los que aparece un dibujo, señal o anagrama especial y el valor correspondiente. En concreto, el artículo 39 del RGR los concreta señalando que tendrán dicha consideración el papel timbrado común, el papel timbrado de pagos al Estado, los documentos timbrados especiales, los timbres móviles y los medios aprobados por orden del ministro de Economía y Hacienda (ya que la creación y modificación de los efectos timbrados se hará por orden del ministro de Economía y Hacienda, publicándose en el BOE⁷).

La aceptación de la domiciliación bancaria

Considerando sus características, cierto es que la expresa autorización de la utilización de las domiciliaciones acostumbra a hacerse en relación con los pagos electrónicos, aunque también suele aceptarse en los pagos fraccionados. A modo de ejemplo, en relación con el IRPF, véanse los arts. 15 y 16 de la orden EHA/585/2011, de 8 de marzo.

⁽⁷⁾Artículo 39 del RGR.

A no ser que el ministro de Economía y Hacienda establezca otra cosa, será la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda la encargada de su grabado, estampación y elaboración, tanto de los propios efectos como de troqueles, matrices y demás elementos sustanciales para su empleo.

Sin embargo, como se apuntaba, su utilización requerirá la expresa autorización y regulación por la normativa propia de cada tributo, lo que básicamente solo ocurre en relación con el impuesto sobre actos jurídicos documentados (por lo que respecta, por ejemplo, a las letras de cambio) y algunas tasas (como pueden ser las exigidas por servicios administrativos de compulsión de documentos y de bastanteo de poderes y documentos acreditativos de legitimación).

1.3.3. El pago en especie

Finalmente, la última de las formas de pago de las deudas tributarias que prevé el artículo 60.2 de la LGT es el **pago en especie**, el cual **podrá tener lugar tanto en el período voluntario como en el ejecutivo**. Sin embargo, cierto es que supedita la posibilidad de su utilización a que una norma con rango de ley así lo prevea, lo que en la actualidad únicamente ocurre en relación con el IP (artículo 36.2 de la LIP), el IRPF (artículo 97.3 de la LIRPF), el IS (artículo 137.2 del TRLIS) y el ISD (artículo 36.2 de la LISD). En los cuatro casos, las normas señalan que las deudas tributarias se podrán pagar mediante bienes “integrantes del Patrimonio Histórico Español”, remitiéndose expresamente a tal efecto al artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (modificada, en este punto, por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

El pago mediante bienes del Patrimonio Histórico Español

En concreto, el mencionado artículo 73 de la Ley 16/1985 señala expresamente que, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente, el pago de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, siempre que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General. En tales supuestos, cierto es que se acepta el pago en especie porque subyace una finalidad extrafiscal (la protección del citado patrimonio), aunque en ningún caso se desvirtúa la finalidad principal del pago en sí (la entrega de una suma de dinero).

Así pues, aunque la LGT ha abierto la posibilidad de que puedan aceptarse otros bienes al utilizar la expresión *pago en especie* en lugar de *pago mediante bienes del Patrimonio Histórico Español*, las leyes especiales de los impuestos que admiten dicha forma de pago **no permiten la entrega de cualquier bien o derecho, sino que actualmente solo se pueden aportar los que formen parte del mencionado patrimonio**. Sin embargo, la aportación de tales bienes no podrá hacerse sin antes requerirlo previamente, presentando la correspondiente solicitud al órgano de recaudación competente junto con la valoración de los bienes objeto de la misma y el informe sobre el interés de aceptar esta

Lectura complementaria

A modo de ejemplo, véase, entre otros, el artículo 80.1 del RITPAJD o la Resolución de 23 de diciembre del 2011, de la Dirección General de Tributos, por la que se actualizan los anexos V, VI y VII de la Orden de la Consellería de Economía y Hacienda, de 30 de junio de 1992, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación de las tasas de la Comunidad Autónoma de Galicia y se establece la utilización de efectos timbrados para el pago de las tasas por servicios administrativos de compulsión de documentos y de bastanteo de poderes y documentos acreditativos de legitimación.

forma de pago (documentos que en ningún caso tendrán el carácter de vinculantes y que emitirá el órgano competente del Ministerio de Cultura o el que determine la normativa que autorice el pago en especie).

El procedimiento para presentar y tramitar la **solicitud** para acogerse a esta forma de pago se encuentra desarrollado en el artículo 40 del RGR, el cual también desarrolla sus efectos (aunque remite a la normativa civil de la dación en pago en aquello no previsto al respecto). En cualquier caso, procede resaltar que la solicitud correctamente presentada **en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo pero no el devengo del interés de demora que corresponda**, aunque la **presentada en período ejecutivo** (que podrá requerirse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de bienes) **no tendrá efectos suspensivos** del mismo (si bien se podrán suspender de forma motivada las actuaciones de enajenación de los citados bienes hasta que se resuelva la solicitud).

La dación en pago se regula en el artículo 1.175 del CC, donde se señala que “el deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas. Esta cesión, salvo pacto en contrario, solo libera a aquel de responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos. Los convenios que sobre el efecto de la cesión se celebren entre el deudor y sus acreedores se ajustarán a las disposiciones del título VII de este libro y a lo que establece la Ley de Enjuiciamiento Civil”.

De todos modos, tanto en período voluntario como ejecutivo, **la resolución de la solicitud deberá notificarse en el plazo de seis meses**, la cual deberá exponer de forma motivada si se acepta o no el pago en especie propuesto. Sin embargo, si transcurrido dicho plazo no se hubiera notificado, la solicitud se podrá considerar desestimada a los efectos de interponer recurso frente a la denegación presunta.

No obstante, aun en el caso de dictarse acuerdo de aceptación, **su eficacia quedará condicionada a la entrega o puesta a disposición de los bienes ofrecidos, lo que deberá tener lugar dentro de los diez días siguientes a la notificación de la resolución**⁸.

⁸Artículo 40.5 del RGR.

En tales casos, los efectos extintivos de la deuda se entenderán producidos desde la fecha de la solicitud, aunque, como se señalaba, deberán liquidarse los intereses de demora devengados desde la finalización del plazo de ingreso en período voluntario hasta que los bienes hayan sido entregados o puestos a disposición de la Administración (pudiéndose afectar el bien dado en pago de ser suficiente su valor).

Lo mismo ocurrirá en el caso de que **tales bienes no se entreguen o pongan a disposición en el plazo señalado**, iniciándose el período ejecutivo (con el correspondiente recargo) y el procedimiento de apremio (o siguiendo, en su caso, con el mismo) y devengándose los intereses de demora a partir del día

⁹Artículo 40.7 del RGR.

siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de fin del plazo para entregar o poner a disposición los bienes (sin perjuicio de los que se pudieran exigir si no se pagara dicha liquidación con base en la normativa general⁹).

Por su parte, si la resolución de la solicitud presentada en período voluntario fuese denegatoria, la notificación del acuerdo iniciará el plazo de ingreso voluntario de las liquidaciones practicadas por la Administración y, si no se pagara la correspondiente deuda en el mismo, comenzará el período ejecutivo y se iniciará el procedimiento de apremio (si bien, en ambos casos, deberán liquidarse los procedentes intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario de la deuda inicial hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación o, en su caso, hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo –sin perjuicio de los que se pudieran exigir en caso de no pagar dicha liquidación con base en la normativa general–). No obstante, si la solicitud se hubiera presentado en período ejecutivo, deberá iniciarse el procedimiento de apremio si no se hubiera iniciado con anterioridad¹⁰.

⁽¹⁰⁾Artículo 40.6 del RGR.

1.3.4. El pago por consignación

A pesar de que el artículo 60 de la LGT no lo mencione expresamente como forma de pago de las deudas tributarias, sí que la **consignación de su pago** viene contemplada por el artículo 64 de la misma, donde se señala que **los obligados tributarios podrán consignar el importe de tales deudas y, en su caso, de las costas reglamentariamente devengadas en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de las restantes administraciones públicas o en alguna de sus sucursales**¹¹.

⁽¹¹⁾Artículo 64 de la LGT.

El desarrollo reglamentario de tales disposiciones se encuentra en el artículo 43 del RGR, el cual empieza por concretar que dichas consignaciones podrán tener lugar cuando se interpongan las reclamaciones o recursos que procedan o cuando la caja del órgano competente o las entidades o personas autorizadas para recibir el pago no lo hayan admitido debiendo hacerlo, o no lo hayan podido admitir por causa de fuerza mayor.

Por lo que respecta a sus efectos, el pago en efectivo en el primer supuesto descrito comportará, desde la fecha de su realización, la suspensión de la ejecución del acto impugnado, mientras que en el segundo tendrá **efectos liberatorios** del pago respecto al importe consignado desde la fecha en que se hubiera efectuado (siempre y cuando, claro está, se comunique al órgano de recaudación¹²).

⁽¹²⁾Artículos 64 de la LGT y 43 del RGR.

1.4. Momento del ingreso

Por lo que respecta al **momento del pago**, conviene resaltar que será de gran relevancia, ya que, en principio, supondrá el instante a partir del cual el obligado tributario quedará liberado de su deber de pagar. A tal efecto, el artículo 61 de la LGT determina el instante en el que se entenderá que ha tenido lugar en función del medio utilizado, aunque únicamente concreta que, si se realiza en efectivo, será el momento en el que se ingrese el importe de la deuda en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión (ya que, en relación con los efectos timbrados y los pagos en especie, simplemente se remite a la correspondiente normativa que los regule –si bien el artículo 40 del RGR establece que en el pago en especie, una vez se hayan entregado los bienes, los efectos extintivos de la deuda se entenderán producidos desde la fecha de la solicitud–).

Los efectos liberatorios del pago en efectivo y la responsabilidad de las entidades de crédito

En este punto, los apartados 4 y 5 del artículo 34 del RGR especifican que las órdenes de pago dadas por el deudor a las entidades de crédito u otras personas autorizadas para recibir el pago no surtirán por sí solas efectos liberatorios del obligado tributario frente a la Hacienda pública, sino que será necesaria la entrega del justificante de ingreso. Dicho justificante liberará al deudor desde la fecha que se consigne en el mismo y por el importe que figure en él, quedando obligada la entidad de crédito o persona autorizada frente a la Hacienda pública desde ese momento y por dicho importe, salvo que pudiera probarse fehacientemente la inexactitud de la fecha o del importe que conste en la validación del justificante. Lo mismo establece el artículo 35 del RGR en relación con los cheques, cuya entrega surtirá efectos liberatorios desde la fecha en que haya tenido entrada en la caja correspondiente y esta haya validado el precedente justificante (de modo que, sin perjuicio de las acciones que correspondan a dicha entidad contra el obligado al pago, será la que lo conformó o verificó la que deberá responder en caso de que el cheque no pueda hacerse efectivo).

No obstante, conviene puntualizar que, si bien los diferentes métodos de pago podrán utilizarse durante el **período voluntario**, solo el **ingreso en efectivo** y el **pago en especie** podrán realizarse en el **período ejecutivo**, fases que se diferencian en función de si la deuda se liquida dentro del plazo previsto para su pago (o, en caso de autoliquidación extemporánea, dentro del mismo día en el que se presente) o con posterioridad. De todos modos, en ambos casos, podrá llevarse a cabo de **forma espontánea** por parte del obligado tributario, aunque, si no es así, en el período ejecutivo se exigirá mediante el **procedimiento administrativo de apremio**¹³.

Sin embargo, aunque parezca que es en el período voluntario el momento en el que por excelencia debe tener lugar el ingreso íntegro de la deuda tributaria, tanto la LGT como el RGR prevén la posibilidad de que únicamente se lleve a cabo el **pago parcial**¹⁴, especificando aquí que los efectos liberatorios por el ingreso únicamente se predicarán respecto al importe satisfecho (de modo que, en su caso, se iniciará el período ejecutivo por la cantidad resultante no pagada).

El momento del ingreso en los pagos en efectivo

Mientras que en el pago en dinero de curso legal se entenderá realizado cuando el importe de la deuda se ingrese en las cajas de los órganos competentes o se haga efectivo a las demás personas y entidades autorizadas para recibirlo, el que se materialice mediante cheques se considerará satisfecho en el momento de su entrega. Por su parte, en las transferencias bancarias será el momento en el que el importe entre en la correspondiente entidad y en las domiciliaciones bancarias a partir de la fecha del cargo en cuenta.

⁽¹³⁾ Artículos 160.2 y 161.1 de la LGT.

⁽¹⁴⁾ Artículos 59.2 de la LGT y 68.3 del RGR.

Asimismo, en relación con este punto, los artículos 63 de la LGT y 116.3 del RGR establecen las reglas que deberán regir la **imputación del ingreso** cuando existan varias deudas pendientes, debiéndose señalar que, con carácter general, cada deuda tributaria es autónoma y que, por consiguiente, siempre que opere el período voluntario, el obligado al pago de varias deudas podrá imputar cada ingreso a la deuda que libremente determine. No obstante, en los casos de ejecución forzosa, se liquidarán en primer lugar las costas y seguidamente las deudas que gocen de algún tipo de garantía, procediéndose a continuación con la extinción de las demás deudas en función de su antigüedad (es decir, empezando con las que fueron exigibles en primer lugar). Sin embargo, si se hubieran acumulado varias deudas tributarias a favor de una Administración y de otras entidades de derecho público dependientes de la misma, tendrán preferencia para su cobro las primeras, salvo, obviamente, que se trate de deudas en las que se goce de prelación o afectación¹⁵.

⁽¹⁵⁾ Artículos 63 de la LGT y 116.3 del RGR.

La imputación del pago a los componentes de la deuda tributaria en caso de apremio

Tal y como se acaba de ver, en vía de apremio, el ingreso se imputará en primer lugar a las costas, aunque la normativa guarda silencio respecto al orden de aplicación para liquidar los diferentes conceptos de la deuda tributaria. No obstante, la Administración Tributaria sigue en tales casos la normativa civil, según la cual, “si la deuda produce interés, no podrá estimarse hecho el pago por cuenta del capital mientras no estén cubiertos los intereses” (art. 1.173 del CC). Así pues, una vez saldadas las costas, se imputa el pago en primer término a sufragar los intereses y, posteriormente, al principal.

Por último, recuérdese que los obligados tributarios también podrán presentar a la Administración tributaria una solicitud de **aplazamiento o fraccionamiento del pago** (ya sea en período voluntario o ejecutivo), siempre que su situación económico-financiera les impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos (aunque en algunos impuestos, como es el caso del pago de la cuota diferencial del IRPF, se da el fraccionamiento de forma automática). No obstante, téngase presente que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados, así como aquellas que correspondan a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta (salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria¹⁶).

⁽¹⁶⁾ Artículo 65 de la LGT.

2. La prescripción

2.1. Concepto

La prescripción, regulada en exclusiva en la sección III del capítulo IV del título II de la LGT, es la segunda de las figuras que reconoce el artículo 59 de la LGT como causantes de la extinción de la deuda tributaria, si bien es la primera en la que finaliza el vínculo obligacional del deudor sin que este haya realizado ningún tipo de contraprestación.

En este caso, el motivo que justifica la procedencia de dicha figura es, sin lugar a dudas, la seguridad jurídica, evitando así que el deudor, ante la inactividad del acreedor, deba estar pendiente de forma indefinida de que se le pueda reclamar una deuda.

Sin embargo, téngase en cuenta que la prescripción no solo se configura como una forma de extinción de las deudas pecuniarias, sino que podrá afectar también a todas las obligaciones tributarias¹⁷ e incluso a las responsabilidades derivadas de la comisión de infracciones tributarias¹⁸.

Así pues, la **prescripción** puede definirse como la **imposibilidad de exigir el cumplimiento de una obligación tributaria o la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias a causa de dos condiciones indispensables: por un lado, el transcurso del tiempo** predeterminado por la Ley y, por el otro, la **inactividad** durante el mismo de todos los sujetos implicados.

A diferencia del ámbito civil, **la prescripción tributaria se aplicará de oficio**, es decir, de forma automática por el mero transcurso del tiempo, sin que el obligado tributario beneficiado por la misma deba alegar su procedencia.

2.2. Plazos

A la hora de determinar los plazos que la normativa tributaria establece para que tenga lugar la prescripción, debe realizarse una previa distinción en función del objeto de la misma, ya que los lapsos de tiempo podrán variar dependiendo de si afecta a **obligaciones de carácter pecuniario**, a **obligaciones formales** o a **responsabilidades derivadas del derecho sancionador**. No obstante, en todo caso, su regulación se encuentra sujeta al principio de legalidad¹⁹.

La prescripción en el ámbito civil

Ciertamente, la esencia y las funciones que cumple la prescripción en materia tributaria son las mismas que desempeña en el ámbito civil (título VIII del CC), si bien, a diferencia de esta última, presenta algunas divergencias puntuales (como el hecho de que aquí se aplica de oficio).

⁽¹⁷⁾ Artículo 69.2 de la LGT.

⁽¹⁸⁾ Artículos 189 y 190 de la LGT.

⁽¹⁹⁾ Artículo 8.f) de la LGT.

Así, por lo que respecta a las **obligaciones pecuniarias**, el artículo 66 de la LGT establece que prescribirán a los **cuatro años** los siguientes derechos:

- 1) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- 2) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- 3) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- 4) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Puntualización del plazo de prescripción en el caso del ISD

En el caso del ISD, cierto es que el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto remite a los artículos 64 y sig. de la LGT para regular la aplicación de la prescripción en el impuesto, si bien el artículo 48.1 del RISD señala que “prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones tributarias”.

No obstante, como señala la exposición de motivos de la LISD, se “ha procurado recoger aquellas materias que específicamente afectan al impuesto, remitiéndose a la Ley General Tributaria, al objeto de procurar un tratamiento homogéneo de los componentes de la deuda tributaria comunes a la mayoría de los impuestos integrantes del sistema fiscal”, lo cual ha ocurrido precisamente en el caso de la prescripción. Además, la procedencia del plazo general de cuatro años también ha venido reconocida por la jurisprudencia, como ocurre en la STS de 16 febrero del 2007.

Por su parte, el artículo 70 de la LGT establece los plazos de prescripción de las **obligaciones formales**, aunque, con carácter general, establece que aquellos deberes vinculados a **otras obligaciones tributarias** del propio obligado solo podrán exigirse mientras no haya expirado el **plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas**²⁰.

La prescripción de los “derechos” de la Administración

A pesar de que el artículo 66 de la LGT hable de derechos, la mayor parte de la doctrina entiende que los dos primeros (los relativos a la Administración) no constituyen auténticos derechos sino potestades públicas o acciones que tiene la Administración para ejercer sus derechos, de modo que, en puridad de términos, no cabría hablar de prescripción, ya que las acciones no prescriben sino que caducan.

⁽²⁰⁾ Artículo 70 de la LGT.

Asimismo, respecto a las **obligaciones tributarias de otras personas o entidades** (es decir, de terceros), puntualiza que las obligaciones de conservación y suministro de información relativa a la contabilidad, registros, facturas o documentos análogos deberán cumplirse en el **plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales, si este último fuese superior.**

La prescripción mercantil de las obligaciones de conservación de la documentación contable

En la prescripción mercantil de las obligaciones de conservación de la documentación contable, el artículo 30.1 del Código de Comercio establece que los libros y documentos contables deberán ser conservados durante seis años.

Finalmente, el artículo 70 cierra sus previsiones apuntando que la **obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.**

Ejemplo

El 15 de enero del 2011, la sociedad Metal, S. A. recibió una comunicación de inicio de actuaciones de inspección con alcance general por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009. En el curso de las actuaciones, se le pidió que aportara la correspondiente contabilidad y demás registros obligatorios, requiriéndosele la justificación de la cuantía de la base imponible negativa aplicada a la liquidación del 2009 que traía causa del ejercicio 2004. ¿Puede la Administración tributaria exigir tal justificación?

Efectivamente, la Administración tributaria puede exigir la información relativa al ejercicio 2004, ya que, a pesar de que haya prescrito su potestad para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de dicho ejercicio y la de exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas que pudieran resultar del mismo, el artículo 70.3 de la LGT reconoce la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos si tienen incidencia en la determinación de deudas tributarias de ejercicios no prescritos (lo que efectivamente se da en el caso planteado, en tanto que la base imponible relativa al IS del ejercicio investigado –que es el del 2009, por lo que el 2011 aún no ha prescrito– traía causa de la actividad económica realizada por la empresa el año 2004).

Por último, en relación con la prescripción tributaria en el derecho sancionador, también se señala un **plazo para imponer sanciones tributarias de cuatro años** desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones, mientras que, para **reclamar el pago de las sanciones tributarias** impuestas, la propia LGT se remite a la prescripción establecida respecto al derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (que, como se ha visto, también es de cuatro años²¹).

⁽²¹⁾ Artículos 198.2 y 190.2 de la LGT.

2.2.1. Cómputo

A pesar de que la determinación del lapso de tiempo que debe transcurrir para considerar que ha tenido lugar la prescripción es una cuestión fundamental, resulta totalmente imprescindible conocer el momento a partir del cual se debe empezar a computar dicho plazo, especialmente para garantizar el pleno respeto al principio de seguridad jurídica.

Así, la normativa debe especificar claramente dicho instante en cada uno de los supuestos respecto de los que contempla la prescripción, lo cual, respecto a las **obligaciones tributarias pecuniarias**, ha concretado el artículo 67 de la LGT del modo siguiente:

1) Respecto al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, el plazo comenzará a contar desde el **día siguiente al que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación**.

2) En relación con el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, el plazo empezará a computar a partir del **día siguiente al que finalice el plazo de pago en período voluntario, excepto en los casos en los que se exija la obligación de pago a determinados responsables solidarios o a los responsables subsidiarios**.

El cómputo de la prescripción del derecho a exigir el pago de una deuda en los casos de responsabilidad solidaria y subsidiaria

En relación con los **responsables solidarios**, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal, excepto en relación con los supuestos contemplados en el artículo 42.2 de la LGT (que empezará desde que hubieran tenido lugar los hechos que constituyan el presupuesto originador de la responsabilidad). Por su parte, respecto a los **responsables subsidiarios**, el cómputo se iniciará a partir de la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios (artículo 67.2 de la LGT).

3) Respecto al derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, se iniciará la prescripción al **día siguiente al que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, al día siguiente al que dicha devolución pudo solicitarse; al día siguiente al que se realizó el ingreso indebido o, si tuvo lugar dentro del plazo para presentar la autoliquidación, al día siguiente de la finalización de este; o al día siguiente a aquel en el que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado**.

Asimismo, en el caso especial de que haya varios tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, la LGT señala que el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo que procede.

4) Y finalmente, por lo que respecta al derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, el cómputo comenzará el **día siguiente al que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devolu-**

ciones derivadas de la normativa de cada tributo o el día después de la fecha de notificación del acuerdo o resolución donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

Por lo que respecta al cómputo de los plazos de prescripción de las **obligaciones formales**²², variará en función del sujeto al que se le pretendan exigir. Así:

⁽²²⁾Artículo 70 de la LGT.

1) En el caso de que se exijan obligaciones formales relacionadas con una obligación de pago del propio obligado tributario, el plazo de prescripción será **el mismo que el establecido para determinar la deuda tributaria**.

2) Respecto a las obligaciones formales de terceros, no se contempla expresamente en la normativa el momento a partir del cual se iniciará el cómputo, por lo que debe entenderse que será **aquel a partir del que pueda exigirse la propia obligación formal**.

3) Por último, en relación con el derecho sancionador, el propio artículo 189.2 de la LGT señala que el plazo para imponer sanciones tributarias será de cuatro años **a partir del momento en el que se cometieron las correspondientes infracciones**, mientras que, para reclamar el pago de las sanciones tributarias, el plazo se iniciará **a partir del día siguiente al que finalice el período voluntario para su pago**.

El cómputo del plazo de prescripción en las sanciones tributarias

Como se señalaba, el cómputo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años a partir del momento en el que se cometieron las correspondientes infracciones, por lo que, en el caso de que consistan en el impago de deudas, será el instante a partir del cual sean exigibles y, si son relativas al incumplimiento de un deber formal, será el momento a partir del cual finalice el plazo para que se materialicen.

2.2.2. Interrupción

A pesar de que la LGT sea clara a la hora de establecer los diferentes plazos de prescripción y su cómputo, no debe olvidarse la importancia de la **interrupción** de los mismos (que, en función del derecho al que afecte, podrá ser a favor de la Administración o de los obligados tributarios), ya que no solo implica su paralización, sino el **reinicio del plazo entero a partir del momento en el que queda interrumpido**²³.

⁽²³⁾Artículo 68.6 de la LGT.

Al respecto, la LGT establece una serie de causas diferentes que podrán dar lugar a la prescripción en función del derecho al que se refieran, si bien, respecto a los relacionados con las **obligaciones pecuniarias**, pueden agruparse, a grandes rasgos, en tres grandes grupos: un primero compuesto por cualquier actuación administrativa, con conocimiento formal del obligado tributario, encaminada a ejercer los derechos susceptibles de prescripción; un segundo relativo a la interposición de recursos o reclamaciones, y un tercero relacionado con cualquier actuación fehaciente del obligado tributario destinada a la liquidación o pago de la deuda tributaria o encaminada a solicitar la devolución, el reembolso o la rectificación de la liquidación.

La prescripción y la caducidad

Precisamente, el hecho de que, tras la interrupción del plazo de prescripción, vuelva a iniciarse de nuevo es una de las principales diferencias de dicha figura con la de la caducidad (artículo 104 de la LGT), así como el hecho de que esta última podrá ser declarada a instancia del obligado tributario o que la apreciación de la caducidad no implicará la prescripción.

Así, respecto al **derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación**, la LGT señala que se interrumpirá²⁴:

(24) Artículo 68.1 de la LGT.

1) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, realmente conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. En tales casos, debe tenerse en cuenta que la LGT habla de “conocimiento formal” del obligado tributario, por lo que, como han confirmado varias sentencias (como la STS de 13 de enero del 2011) lo que realmente producirá los efectos interruptivos será la notificación al interesado de la acción correspondiente.

La eficacia interruptiva de los actos nulos de pleno derecho

Tal y como se apuntaba, para que tales actos interrumpen la prescripción deben estar realmente encaminados a determinar la correspondiente deuda tributaria y no pretender únicamente tales efectos, por lo que, con base en dicha lógica, la jurisprudencia los ha negado respecto a los actos nulos de pleno derecho (véase, por ejemplo, la STS de 20 de enero del 2011).

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

La presentación de reclamaciones o recursos como causa general de interrupción

Tal y como se señalaba, en todos los derechos tributarios de carácter pecuniario se establece que la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase como causa interruptiva de su prescripción. No obstante, debe señalarse que por “cualquier clase” debe entenderse “cualquiera que sea su naturaleza jurídica” (es decir, judicial o administrativa), ya que no todas las reclamaciones y recursos interrumpirán la prescripción de los mencionados derechos. Así, como señala la STS de 18 de junio del 2004, “según sea el objeto concreto de las reclamaciones o recursos, así será el alcance interruptivo de la prescripción, de modo que una reclamación contra la providencia de apremio, contra una providencia de embargo o contra cualquier otro acto recaudatorio interrumpe la acción de cobro y nada más, y, por el contrario, si la reclamación impugna la liquidación, interrumpe la prescripción solo del derecho a liquidar”.

3) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

Por su parte, en relación con el **derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas**²⁵:

(25) Artículo 68.2 de la LGT.

1) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

2) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda

tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

3) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

Por lo que respecta al **derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías**, la interrupción de su prescripción tendrá lugar²⁶:

(26) Artículo 68.3 de la LGT.

1) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

2) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Y finalmente, en relación con el **derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías**²⁷, la prescripción se interrumpirá:

(27) Artículo 68.4 de la LGT.

1) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

2) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

3) Y, como en el resto de supuestos, por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Por último, con la finalidad de abordar la regulación de la asistencia mutua, el artículo 66.1 de la LGT acaba señalando que también producirán efectos interruptivos de la prescripción las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.

Sin embargo, una vez analizados los concretos supuestos interruptivos que se prevén en relación con las obligaciones materiales, es importante destacar que **las diferentes modalidades de prescripción son independientes entre sí, de modo que la interrupción de una de ellas no afecta a las demás** (tanto por lo que respecta a la prescripción de las obligaciones de carácter pecuniario,

de las obligaciones formales y de las responsabilidades derivadas del derecho sancionador en cuanto a categorías, como por lo que se refiere a la prescripción de cada uno de los derechos y obligaciones en sí).

No obstante, cierto es que, en relación con las **obligaciones formales**, la LGT no prevé ningún tipo de interrupción específica, sino que, como se ha visto, simplemente señala que, si se encuentran vinculadas a otras obligaciones tributarias, solo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para reclamar estas últimas (de modo que en tales supuestos sí que la interrupción de la prescripción de estas afectaría a las obligaciones de dicha modalidad) o, en el caso de las obligaciones de conservación y suministro de información de terceros relativas a la contabilidad, registros, facturas o documentos análogos, durante el plazo en el que deberán cumplirse previsto en la normativa mercantil (siempre que este fuera superior)²⁸.

⁽²⁸⁾ Artículo 70 de la LGT.

Finalmente, en relación con la interrupción de la prescripción de las **responsabilidades derivadas del derecho sancionador**, debe señalarse que se encuentra regulada en los artículos 189.3 y 190 de la LGT. Así, según el primero, el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria o a la regularización de su situación tributaria y por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos. Por su parte, el artículo 190, en relación con la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias, simplemente señala que su regulación será la misma que la de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas²⁹.

⁽²⁹⁾ Artículos 189.3 y 190.2 de la LGT.

Por último, para cerrar dicho apartado, debe destacarse que, **una vez interrumpido el plazo de prescripción** para un obligado tributario, dicho efecto se extiende por igual a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Asimismo, y como es evidente, se debe puntualizar que, si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera³⁰.

⁽³⁰⁾ Artículo 68.8 de la LGT.

2.2.3. Reanudación

Tal y como se señalaba, de conformidad con el artículo 68.6 de la LGT, una vez producida la interrupción, se inicia de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, es decir, que se vuelve aplicar el plazo entero de prescripción a partir del día en el que ha tenido lugar la interrupción.

Sin embargo, a pesar de que esta sea la regla general, existen algunas **reglas especiales** en relación con determinados supuestos³¹:

⁽³¹⁾Artículo 68.7 de la LGT.

1) Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición de un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, el cómputo del plazo de prescripción no se iniciará a partir del día en el que haya tenido lugar la interrupción, sino en el momento en el que la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial (o en los casos en los que el procedimiento finalice mediante una resolución presunta, desde que se hubiera llevado a cabo la última actuación en el procedimiento revisor –ya que dicha resolución no es más que una *fic-tio legis* a la que no se puede dar eficacia interruptiva–). No obstante, si no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa, esta regla especial no será aplicable respecto al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago, ya que, en tanto que no se había suspendido y que, por consiguiente, la Administración lo podía ejercer, en realidad no tuvo lugar la interrupción.

Ejemplo

El 14 de enero del 2005, los órganos de gestión tributaria notificaron a la Señora Dulce una liquidación tributaria relativa al IRPF del ejercicio 2003. No estando de acuerdo con la misma, el 2 de febrero del 2005, la Sra. Dulce interpuso una reclamación económico-administrativa sin solicitud de suspensión, que se resolvió el 30 de julio del 2005 en sentido desestimatorio. No obstante, la Sra. Dulce no efectuó el correspondiente ingreso y el 15 de mayo del 2009 recibió la notificación de la providencia de apremio correspondiente a la citada liquidación tributaria. ¿Es procedente el inicio del procedimiento de apremio por parte de la Administración tributaria?

No, ciertamente la actuación de la Administración tributaria no es correcta, ya que, a pesar de que los derechos a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas prescriban a los 4 años (artículo 66 de la LGT) y de que en ambos casos se contemple la “interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase” como un supuesto de interrupción de su prescripción (artículo 68 de la LGT), no toda reclamación o recurso sobre cualquier tipo de acto de la Administración vinculado con la actuación de regularización de la situación tributaria en sus distintas fases (inspectora o recaudatoria) será susceptible de interrumpir ambas prescripciones, sino que la alusión “de cualquier clase” debe interpretarse como “en cualquier que sea la vía o la instancia”, es decir, tanto si la naturaleza del recurso es administrativa como si es jurisdiccional.

Así, al presentar la reclamación económico-administrativa ante la liquidación recibida sin solicitud de suspensión, la Sra. Dulce nada alegó respecto al derecho a exigir el pago sino simplemente frente al derecho a liquidar, de modo que, como es obvio, el alcance interruptivo de la prescripción abarcará únicamente el concreto objeto de las reclamaciones o recursos (y es que la Administración pudo haber ejercido su derecho a exigir el pago en todo momento, ya que nunca se vio suspendido).

Por consiguiente, en el caso planteado, el único derecho en el que se interrumpió la prescripción con la presentación de la reclamación económico-administrativa fue el de determinar la deuda tributaria, de modo que la actuación de la Administración en relación con el inicio del procedimiento de apremio fue del todo improcedente. Así, su derecho a exigir el pago respecto a la liquidación tributaria se encontraba prescrito, ya que, de conformidad con el artículo 67.1 de la LGT, su prescripción se inició el día siguiente al que finalizó el plazo de pago en período voluntario (que, en virtud del artículo 62.2.a) de la LGT, en el caso planteado fue el 20 de febrero del 2005) y, lógicamente, a 15 de mayo del 2009 habían transcurrido más de 4 años.

2) Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará a partir del día en el que la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

3) Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo de este se iniciará de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal (para las deudas tributarias no sometidas al mismo), cuando el convenio sea exigible al obligado tributario (en relación con las deudas tributarias sometidas) o a partir de la recepción de la resolución judicial firme (si el convenio no fuera aprobado).

2.3. Efectos

Para acabar, procede señalar que, una vez transcurrido el plazo, la prescripción se **aplicará de oficio**, sin necesidad de que la invoquen o excepcionen los obligados tributarios, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria³².

⁽³²⁾Artículo 69.2 de la LGT.

Evidentemente, su efecto principal e inmediato será la **extinción de la deuda tributaria** y esta se **desplegará por igual a todos los obligados tributarios** (excepto si la obligación es mancomunada, ya que, igual que en relación con la interrupción, la prescripción ganada por uno no afectará a los demás³³).

⁽³³⁾Apartados 1 y 3 del artículo 69 de la LGT.

3. La compensación

3.1. Concepto

La **compensación** es la tercera de las figuras que reconoce el artículo 59 de la LGT como causantes de la extinción de la deuda tributaria, a través de la cual el acreedor ve satisfecho su crédito aunque sin que medie el pago propiamente dicho.

Al respecto, acudiendo a la normativa civil, la compensación procederá cuando “dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra” (art. 1195 del CC), de modo que se extinguirá “una y otra deuda en la cantidad concurrente, aunque no tengan conocimiento de ella los acreedores y los deudores” (art. 1.202 del CC).

En este sentido, como señala el artículo 71 de la LGT, las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por **compensación con créditos** a favor del mismo, siempre que tales créditos se encuentren reconocidos por un acto administrativo.

En tales casos, la compensación podrá tener lugar tanto en el **período voluntario de ingreso como en el ejecutivo**, procediéndose en ambos supuestos a la extinción de las deudas y créditos correspondientes en la cantidad concurrente. Sin embargo, si el importe de la deuda excede el del crédito, se seguirá el régimen ordinario para su cobro, iniciándose el procedimiento de apremio si no es ingresada en período voluntario o continuando dicho procedimiento, si ya se hubiese iniciado con anterioridad (aunque se podrán practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a favor del obligado al pago). No obstante, si resulta que el crédito del obligado tributario es superior a su deuda, se extinguirá esta última y, evidentemente, se abonará la diferencia al interesado³⁴.

⁽³⁴⁾ Artículo 59 del RGR.

3.2. Modalidades

La procedencia de dicha forma de extinción de la deuda tributaria podrá acordarse **de oficio o a instancia de parte**, procediéndose en ambos casos a la compensación de los créditos y las deudas tributarias de los que sea titular un obligado tributario (ya sea en período voluntario o ejecutivo del pago de estas últimas).

3.2.1. La compensación a instancia del obligado tributario

El obligado tributario que así lo desee, podrá presentar la **solicitud de compensación** de una de sus deudas tributarias con un crédito reconocido por un acto administrativo de la Hacienda Pública del que sea titular, lo que no impedirá la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante que pudiera quedar³⁵.

⁽³⁵⁾Artículo 56 del RGR.

Para ello, deberá presentar la solicitud al órgano competente junto con las informaciones y documentos que detalla el artículo 56 del RGR, en tanto que, si no se cumplen los requisitos señalados, se abrirá un plazo de 10 días (contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento) de subsanación.

Si dicha solicitud se presenta durante el **período voluntario de pago**, impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora que pudiera proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito con el que se quiera compensar. No obstante, si se presenta en **período ejecutivo**, podrá iniciarse o se seguirá el procedimiento de apremio, si bien podrán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes o derechos³⁶.

⁽³⁶⁾Artículo 72 de la LGT.

En cualquier caso, si concurren los requisitos establecidos, el órgano competente deberá acordar la procedencia de la compensación en un plazo de seis meses desde su solicitud, aunque podrá considerarse desestimada si no la resuelve en el citado período a los efectos de recurrir.

De todos modos, cuando se acuerde, se considerará que la **extinción de la deuda tributaria** se produjo en el momento de la presentación de la solicitud, a no ser que los requisitos exigidos para la compensación de las deudas y los créditos se cumplan con posterioridad (supuesto en el que la deuda se extinguirá cuando las condiciones mencionadas tengan lugar).

No obstante, en caso de **resolución denegatoria**, si hubiera sido presentada en período ejecutivo, simplemente se iniciará o, en su caso, se seguirá con el procedimiento de apremio, mientras que, si hubiera sido presentada en período voluntario, su notificación abrirá el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT y, de no producirse el pago en el mismo, empezará el período ejecutivo y, de ser necesario, el correspondiente procedimiento de apremio. En ambos casos, procedería la liquidación de los **intereses de demora** devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso realizado³⁷.

⁽³⁷⁾Artículo 56 del RGR.

Ejemplo

El Señor Miguel presenta la autoliquidación del IRPF relativa al ejercicio 2010 el 5 de mayo del 2011, momento en el cual solicita la compensación de la cuota resultante a ingresar con un crédito del que es titular. La Administración tributaria, el 2 de setiembre del 2011, le notifica la denegación de su solicitud. ¿Qué ocurrirá si el Sr. Miguel ingresa la mencionada deuda el 3 de setiembre del 2011?

En tal caso, la autoliquidación del Sr. Miguel fue presentada en plazo (ya que el período establecido por el artículo 8 de la Orden EHA/585/2011, de 8 de marzo, era del 3 de mayo hasta el 30 de junio del 2011), por lo que la correspondiente solicitud de compensación también fue presentada en período voluntario. No obstante, al presentarse la citada solicitud, el pago de la deuda resultante quedó suspendido, por lo que, a pesar de que el plazo para su ingreso voluntario concluyó el 30 de junio del 2011, no se inició el período ejecutivo. Sin embargo, al haber sido rechazada, la notificación de la correspondiente resolución abrirá el plazo del artículo 62.2 de la LGT para que el Señor Miguel haga efectivo el ingreso, de modo que, al haberla recibido el 2 de setiembre, podrá realizarlo hasta el día 20 del mes posterior (es decir, el 20 de octubre). Por consiguiente, si el Señor Miguel ingresa la deuda el 3 de setiembre, estará dentro de este plazo voluntario, aunque deberá abonar los intereses de demora que se hubieran devengado desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario inicial (el 1 de julio) hasta la fecha del ingreso realizado (el 3 de setiembre).

3.2.2. La compensación de oficio

Con carácter general, la **compensación de oficio** tendrá lugar respecto a las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo, cuya extinción se producirá en el inicio del mismo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para la compensación de las correspondientes deudas y créditos. No obstante, también se compensarán durante el período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior, supuesto en el que la extinción se producirá en el momento de concurrencia de las correspondientes deudas y créditos³⁸.

⁽³⁸⁾Artículo 73 de la LGT.

3.3. La compensación de deudas de entidades públicas

Antes de dar por finalizado el análisis sobre la posibilidad de compensación de la deuda tributaria con carácter general, procede dedicar un breve apartado a su procedencia respecto a las deudas de las entidades públicas, ya que presenta alguna especialidad.

Así, la compensación también se podrá llevar a cabo en relación con las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las CC. AA., entidades locales y las demás entidades de derecho público tengan con el Estado³⁹, la cual se realizará de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, respecto a los créditos de naturaleza tributaria reconocidos a su favor y los demás créditos de los que sean titulares por ejecución del presupuesto de gastos del Estado o de sus organismos autónomos y por devoluciones de ingresos presupuestarios.

⁽³⁹⁾Artículos 73.2 de la LGT y 57 del RGR.

Sin embargo, si el órgano de recaudación competente comprueba la inexistencia de créditos a favor de la entidad deudora que puedan ser objeto de compensación de oficio, se iniciará el **procedimiento de deducción sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las citadas entidades** en los supuestos en que así se prevea, lo que se llevará a cabo mediante acuerdo que se notificará a la entidad deudora, acompañado de la propuesta de deducción⁴⁰, con indicación de la deuda a la que se refiere⁴¹.

⁽⁴⁰⁾ Artículo 74 de la LGT.

⁽⁴¹⁾ Artículo 73.2 de la LGT.

El inicio de dicho procedimiento determinará la suspensión automática del cobro de las deudas objeto del mismo, con efectos desde la fecha de inicio hasta que se produzca la deducción o hasta que, en su caso, se acuerde el archivo de las actuaciones, ya que la entidad deudora podrá presentar alegaciones a su iniciación en el plazo de 15 días desde la notificación del acuerdo.

Evidentemente, la producción de la deducción por la cantidad concurrente comportará la finalización de tal procedimiento y la extinción de la correspondiente deuda tributaria, sin perjuicio de que, en su caso, se practique la liquidación de los intereses de demora que se hubieran podido devengar⁴².

⁽⁴²⁾ Artículo 60 del RGR.

Por último, debe tenerse en cuenta que, cuando un deudor diferente de los mencionados sea, a su vez, acreedor de la Hacienda pública por un crédito reconocido, podrá compensarse de oficio su deuda y los recargos del período ejecutivo que procedan una vez transcurrido el período voluntario. Sin embargo, como en el resto de compensaciones de oficio, durante el período voluntario de ingreso también se podrán compensar de oficio las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección (debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda) y las cantidades a ingresar y a devolver que deriven de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior (con los intereses de demora que pudieran corresponder)⁴³.

⁽⁴³⁾ Artículo 58 del RGR.

3.4. La cuenta corriente tributaria

A pesar de la compensación expuesta hasta el momento como figura general de extinción de la deuda tributaria (es decir, aplicable a todos los tributos), algunas normas tributarias establecen ciertas modalidades específicas de la misma para determinados supuestos, como es el caso, concretamente, de la denominada **compensación a través de la cuenta corriente tributaria**.

Así, con el fin de facilitar la gestión de aquellas situaciones en las que son frecuentes las deudas y créditos recíprocos entre los obligados tributarios y la Hacienda pública, el artículo 71.3 de la LGT prevé la posibilidad de que los obligados tributarios creen una cuenta corriente a su nombre a través de la cual se practiquen las correspondientes compensaciones, lo cual, evidentemente, también comporta que se tramiten de forma más eficaz.

En concreto, se trata de un **negocio jurídico** acordado entre los obligados tributarios y la Administración tributaria a través del cual se acuerda que las deudas y créditos comunes perderán su individualidad y se anotarán en una única cuenta corriente, la cual se liquidará trimestralmente y dará lugar a los pagos o devoluciones que correspondan.

El desarrollo reglamentario de dicha figura se ha visto recogido en la sección VI del capítulo II del título IV del RGGIT, donde queda claro que dicho sistema de cuenta corriente es de **solicitud voluntaria** por parte del obligado tributario y que únicamente podrán acceder al mismo **determinados sujetos**. Asimismo, se limita su aplicación al ámbito del **IRPF**, del **IS**, del **IRNR** (cuando se trate de obligados que tengan establecimientos permanentes) y del **IVA** (aunque se excluyen las deudas devengadas en las operaciones de importación), especificando en cada caso los créditos y deudas que se podrán inscribir **y excluyendo los derivados de presentaciones fuera de plazo, de liquidaciones practicadas por la Administración, de procedimientos especiales de revisión, de resoluciones de recursos y de reclamaciones económico-administrativas**⁴⁴.

Sin embargo, aun en el caso de que se cumplan todos los requisitos descritos, si la Administración tributaria no da respuesta a la solicitud de acogimiento a dicho sistema en el plazo de tres meses desde su presentación, operará el silencio negativo, del mismo modo que, aunque la acepte, podrá revocar su inclusión o podrá ser el obligado tributario el que renuncie a la misma⁴⁵.

Dicho sistema supondrá que las correspondientes deudas y créditos que se acojan al mismo se inscriban en la cuenta corriente en cuanto sean exigibles, aunque, en lugar de reclamarse de forma individual, se practicará una liquidación trimestral del saldo de la cuenta y el resultado será el importe que deberá satisfacer el obligado o la Administración (arts. 141 y 142 del RGGIT).

3.5. La compensación entre deudas y créditos de diferentes obligados tributarios

Por último, otra modalidad de **compensación específica** que se debe destacar es la que tiene lugar en dos supuestos específicos donde la deuda de un obligado tributario puede compensarse con el crédito del que es titular otro obligado, los cuales se contemplan en los apartados 8 y 9 del artículo 62 de la LGT⁴⁶.

Sujetos que pueden acogerse al sistema de cuenta corriente

En concreto, solo pueden solicitar la adscripción al mencionado sistema los empresarios o profesionales que, como consecuencia de su actividad, deban presentar periódicamente autoliquidaciones por el IVA o por retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, de actividades profesionales, agrícolas y ganaderas o de premios. Asimismo, el importe de los créditos reconocidos durante el ejercicio inmediatamente anterior al de la solicitud debe ser de, al menos, el 40% de las deudas tributarias devengadas durante el mismo período de tiempo, y deben encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias con la Administración.

⁽⁴⁴⁾ Artículos 139 y 140 del RGGIT.

⁽⁴⁵⁾ Artículo 143 del RGGIT.

Orden de 22 de diciembre de 1999

La Orden de 22 de diciembre de 1999 establece el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones que generen deudas o créditos que deban anotarse en la cuenta corriente en materia tributaria.

⁽⁴⁶⁾ Artículos 62.8 y 62.9 de la LGT.

En relación con el primero, se permite la posibilidad de **compensar el importe resultante a ingresar de una declaración con el importe resultante a devolver de la declaración de otro obligado**, siempre y cuando, en principio, la deuda sea inferior a la eventual devolución⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Artículo 62.8 de la LGT.

Sin embargo, en la práctica, esta posibilidad únicamente opera en el ámbito del IRPF, donde el artículo 97.6 de la LIRPF **reconoce dicha opción a los obligados a presentar la correspondiente declaración que se encuentran casados**, siempre que estén al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias y que su autoliquidación resulte a ingresar. Al respecto, al tiempo de presentar su declaración, los obligados que deseen acogerse a dicha posibilidad deberán **solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria en una cuantía igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por el mismo impuesto y en el mismo ejercicio** (siempre y cuando, obviamente, el cónyuge esté de acuerdo a renunciar al cobro de la devolución hasta el importe de la deuda objeto de compensación).

Compensación entre cónyuges

La regulación de la posibilidad de compensación entre cónyuges en el ámbito del IRPF se encuentra en el artículo 97.6 de la LIRPF.

Esta solicitud comportará la suspensión cautelar de la cuantía del ingreso objeto de la misma hasta que la Administración tributaria reconozca el derecho a la devolución a favor del otro cónyuge, sin que en ningún caso se devenguen intereses de demora ni se impida la posibilidad de fraccionar el importe a pagar que pudiera quedar. Sin embargo, si la Administración tributaria no acepta tal posibilidad por incumplirse alguno de los requisitos señalados, practicará liquidación provisional al contribuyente que solicitó la suspensión por el importe de la deuda objeto de la solicitud, junto con el interés de demora calculado desde el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la autoliquidación hasta la fecha de la liquidación. Asimismo, si el importe de la devolución resultara inferior al de la deuda respecto a la que se solicita la compensación, la Administración tributaria declarará extinguido el importe de la deuda que se corresponda con el que se tenía derecho a devolución y practicará liquidación provisional al contribuyente que solicitó la suspensión por la diferencia, exigiéndole igualmente el interés de demora en los mismos términos.

En relación con el **segundo supuesto en el que se contempla dicha modalidad especial** de compensación, se encuentra regulado en el artículo 62.9 de la LGT, donde se prevé que el procedimiento de ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando **se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto**, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y además, en este último caso, que el sujeto pasivo no tuviera derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾ Artículo 62.9 de la LGT.

Básicamente, esta norma apareció pensando en aquellos supuestos en los que se podía creer que el impuesto que debía proceder era el IVA pero en los que realmente debía aplicarse el ITP o viceversa, aunque la LGT simplemente remite al desarrollo reglamentario la regulación del procedimiento que se deberá seguir.

4. La condonación

La **condonación de la deuda tributaria** supone el perdón total o parcial de la misma, es decir, **la derogación retroactiva de las previsiones que dieron lugar a su nacimiento**. De este modo, desaparece la deuda tributaria que en su momento fue exigible, aunque no medie prestación alguna por parte del deudor.

En este sentido, y teniendo en cuenta que el nacimiento de las deudas tributarias debe venir contemplado por normas con rango legal, no es de extrañar que su condonación también se encuentre sujeta al principio de legalidad. Así, además de guardar el origen y carácter legal de la deuda tributaria (y del tributo), se respeta el principio de indisponibilidad del crédito tributario (tanto por parte de los obligados tributarios como de la Administración⁴⁹).

⁽⁴⁹⁾Artículos 18 y 75 de la LGT.

La exigencia de ley en la condonación

En el mismo sentido que el artículo 75 de la LGT, se pronuncia el artículo 7.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el cual prohíbe la concesión de exenciones, condonaciones, rebajas y moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda pública estatal, excepto en los casos y formas que determinen las Leyes.

Evidentemente, teniendo en cuenta las características de la deuda tributaria, la utilización de dicha figura es excepcional, aunque se fundamenta su procedencia con base en razones de justicia (como puede ser en caso de catástrofes naturales o de índole análoga).

No obstante, cierto es que, en la práctica, existen determinadas previsiones no contempladas por normas con rango de ley que liberan de la obligación de pagar total o parcialmente la deuda tributaria, lo que suele venir motivado por su escasa cuantía.

La condonación de las sanciones

Aunque no formen parte de la deuda tributaria en esencia, procede destacar en este punto que la LGT también prevé la **condonación de parte de las sanciones**, concretamente en las actas de la Inspección con acuerdo o conformidad (reduciéndose su importe, de forma automática, un 50% o un 30%, respectivamente –artículo 188 de la LGT–).

La condonación total o parcial de la deuda tributaria prevista por normas sin rango de ley

Al respecto, por ejemplo, el artículo segundo de la Orden de 30 de noviembre de 1987, por la que se desarrolló la Disposición adicional trigésima quinta de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, en relación con la recaudación ejecutiva, señalaba que no se practicará la liquidación de los intereses de demora cuyo cobro se realice en vía de apremio cuando los devengados sean inferiores a 2.000 pesetas (12 €), ya que esta es la cantidad que se estima como la mínima suficiente para cubrir el coste de la exacción y recaudación. Asimismo, el artículo tercero de la Orden HAC/2816/2002, de 5 de noviembre, por la que se desarrolló el artículo 41.3 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, en relación con determinados recursos de derecho público recaudados por la AEAT, establece que las deudas tributarias que en período voluntario no excedan a 6 euros no se exigirán en vía de apremio.

5. La insolvencia probada del deudor

Por último, el artículo 76 de la LGT alude a la última de las causas de extinción de la deuda tributaria, la cual consiste en la baja provisional por **insolvencia probada del deudor**.

De acuerdo con la misma, las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas durante el procedimiento de apremio por **insolvencia probada de los obligados tributarios** (ya sea total o parcial), se darán de baja en cuenta declarando el crédito incobrable, ya sea por la totalidad o por parte de su importe.

Al respecto, el artículo 61 del RGR concreta que se considerará fallido (total o parcialmente) aquel obligado tributario respecto del que se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito, lo que se estimará cuando los bienes o derechos poseídos por el mismo no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública durante un procedimiento de enajenación o cuando su patrimonio embargable o realizable conocido solo cubra una parte de la deuda.

No obstante, debe remarcarse que, para que tenga lugar la extinción de la deuda tributaria mediante dicha causa, no solo será necesario declarar **fallidos los deudores principales**, sino que también deberán encontrarse en la misma situación **los responsables solidarios** y, en su caso, **los subsidiarios**⁵⁰. De todos modos, una vez declarados fallidos, las deudas de vencimiento posterior se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a la misma, si no existen otros obligados al pago⁵¹.

Sin embargo, téngase en cuenta que, a pesar de que un crédito se declare total o parcialmente incobrable y se dé de baja en cuenta, se podrá **rehabilitar su exigencia** en caso de que cambie la situación del deudor o de cualquiera de los obligados solidarios o subsidiarios, siempre y cuando no haya vencido su plazo de prescripción (supuesto en el que se reanudará el procedimiento de recaudación partiendo de la situación en que se encontraban los créditos en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia).

La naturaleza de la insolvencia probada del deudor

A pesar de que el artículo 76 de la LGT prevea la baja provisional por insolvencia del deudor como una causa de extinción de la deuda tributaria, cierto es que una auténtica causa de finalización no puede tener carácter temporal, por lo que, a pesar de que comportará la suspensión de deuda, esta finalizará realmente una vez transcurrido su plazo de prescripción.

⁽⁵⁰⁾Artículo 61.2 del RGR.

⁽⁵¹⁾Artículo 62.4 del RGR.

Por consiguiente, solo si vence el mencionado plazo de prescripción sin que la deuda haya sido rehabilitada, procederá realmente y de forma automática a su extinción.

La rehabilitación de la deuda tributaria

Prueba de la relevancia que tiene dicha posibilidad y del control que se despliega al respecto se encuentra en el artículo 62.3 del RGR, el cual establece la obligación de anotar en el Registro Mercantil la declaración de fallido correspondiente a las personas o entidades inscritas en el mismo, así como la de comunicar al correspondiente órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación con posterioridad.

Ejercicios de autoevaluación

Ejercicios de selección

1. La extinción de la deuda tributaria...

- a) en todo caso, comporta la extinción del vínculo obligacional.
- b) no podrá tener lugar con la condonación (ya que en tales casos se considera que la deuda no ha llegado a existir).
- c) de una forma u otra, comporta el ingreso de la prestación pecuniaria a la Hacienda Pública.

2. El pago en efectivo...

- a) podrá realizarse en todo caso en cualquiera de sus modalidades.
- b) no liberará al deudor hasta que el ingreso a la Hacienda Pública sea una realidad.
- c) no siempre podrá realizarse en especie.

3. El pago en especie...

- a) podrá realizarse en todo caso siempre que se realice mediante bienes del Patrimonio Histórico Español.
- b) exige la presentación previa de solicitud, aunque si se acompaña del informe favorable del interés de su aceptación elaborado por el Ministerio de Cultura o el que determine la normativa, se deberá autorizar.
- c) exige la presentación previa de solicitud, la cual, en su caso, impedirá el inicio del período ejecutivo pero no el devengo de los intereses de demora.

4. La prescripción tributaria...

- a) podrá declararse de oficio o a instancia de parte.
- b) con independencia de las posibles interrupciones, el plazo para su procedencia será siempre de cuatro años.
- c) comportará el reinicio entero del plazo previsto para su procedencia tras cualquier causa de interrupción.

5. La Administración tributaria...

- a) puede requerir información relativa a ejercicios prescritos.
- b) verá prescrito a los cinco años el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones tributarias.
- c) verá prescrito su derecho a exigir el pago de una deuda tributaria a los responsables subsidiarios una vez hayan transcurrido cuatro años desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

6. La interrupción de la prescripción tributaria...

- a) puede comportar que prescriba el derecho de la Administración a determinar una deuda tributaria pero no el derecho a exigir su pago.
- b) en relación con la exigencia de las obligaciones pecuniarias, tendrá lugar por la mera presentación de un recurso contencioso-administrativo.
- c) siempre afecta a todos los obligados tributarios por igual.

7. En relación con la compensación de la deuda tributaria,...

- a) solo podrá tener lugar en el período voluntario de pago.
- b) supone la extinción de la deuda tributaria con créditos de los que el obligado tributario o un tercero son titulares frente a la Hacienda Pública.
- c) debe solicitarse a instancia de parte.

8. El sistema de cuenta corriente tributaria...

- a) demora el ingreso de las deudas tributarias.
- b) interrumpe el plazo de prescripción de la deuda tributaria.
- c) se aplica en el ámbito del IRPF, el IS, el IVA y los IIEE.

9. Tanto la compensación como la condonación de la deuda tributaria...

- a) pueden aplicarse de oficio.
- b) pueden afectar a deudas de entidades públicas.

c) se encuentran desarrolladas en el RGR, aunque están sujetas al principio de reserva de ley.

10. La insolvencia probada del deudor...

a) comportará la extinción definitiva de la deuda tributaria.

b) no comporta, por sí misma, la auténtica extinción de la deuda tributaria.

c) exige que se declare respecto a los deudores principales y los responsables solidarios, si bien no es imprescindible respecto a los responsables subsidiarios.

Casos prácticos

1. El 2 de junio del 2011, la Señora Plácida Domínguez presenta su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2010, de la cual resulta una cuota a ingresar de 550 euros. No obstante, al mismo tiempo, presenta una solicitud a la Administración tributaria para pagar la citada deuda mediante la dación en pago de una obra escultórica del famoso escultor Estrellado (la cual se encuentra inscrita en el Inventario General de Bienes Muebles), acompañándola del correspondiente documento en el que se realiza su catalogación y valoración (en cuantía suficiente para cancelar la deuda) y del informe favorable acerca del interés de su aceptación (ambos elaborados por el Ministerio de Cultura). No obstante, el 1 de setiembre del 2011 el Departamento de Recaudación de la AEAT dicta resolución denegatoria de la solicitud presentada, motivando que la obra ofrecida no presenta interés para el Patrimonio del Estado al estar suficientemente cubierta la representación artística tanto del autor como de la época y movimiento artístico en los que se encuadra y que, por tanto, prima el interés de la reducción del déficit con el pago efectivo de la deuda. Con base en tales hechos, ¿cuáles fueron los efectos de la presentación de la solicitud presentada? ¿Fue correcta la decisión de la Administración? ¿Y cuáles fueron los efectos de la resolución denegatoria?

2. El 1 de enero del 2007 fallece Doña Gimena, dejando todos sus bienes a su hija Leonor. El 3 de marzo del 2007, Doña Leonor presenta una solicitud de ampliación del plazo para la presentación, en su caso, de la correspondiente autoliquidación del ISD, si bien, ante la falta de respuesta de la Administración, decide presentar la citada autoliquidación y realizar el correspondiente ingreso el 1 de setiembre del 2007. No obstante, el 30 de julio del 2011 la Administración tributaria notifica a la Señora Leonor el inicio de un procedimiento de comprobación, del cual resulta una liquidación que se notifica a la interesada el 7 de setiembre del mismo año. Sin embargo, en tanto que la Señora Leonor entiende que el procedimiento de comprobación ha estado viciado por una causa de anulabilidad, entabla un recurso económico-administrativo contra la mencionada liquidación que acaba siendo anulada el día 3 de diciembre del 2012. Con base en tales hechos, ¿ingresó la Señora Leonor la deuda en período voluntario? ¿Había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria cuando inició el citado procedimiento de comprobación? Y, con independencia de la respuesta anterior, ¿la apertura del mencionado procedimiento de comprobación (viciado por una causa de anulabilidad) interrumpe el plazo de prescripción? ¿Y la interposición del recurso económico-administrativo contra la liquidación anulable?

Solucionario

Ejercicios de selección

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

Casos prácticos

1. Con el fin de dar respuesta a las cuestiones planteadas, debe especificarse, en primer lugar, que el plazo para la presentación de la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2010 fue del 3 de mayo hasta el 30 de junio del 2011 (artículo 8 de la Orden EHA/585/2011, de 8 de marzo), por lo que la que presentó la Señora Plácida estuvo realizada dentro del período voluntario. De igual modo, al solicitarse el pago en especie en el mismo momento, también debe entenderse que su solicitud se realizó en el mencionado período, de la misma forma que, considerando que se requería el pago de la correspondiente cuota mediante un bien perteneciente al Patrimonio Histórico Español inscrito en el Inventario General de Bienes Muebles, no hay duda de que fue correcta (ya que así lo permite expresamente el artículo 97.3 de la LIRPF).

Así pues, la Señora Plácida se limitó a presentar una solicitud de pago en especie en período voluntario cumpliendo con la posibilidad y los requisitos previstos en la normativa del IRPF, siguiendo, al respecto, el procedimiento para su tramitación regulado en el artículo 40 del RGR.

En relación con los efectos de dicha solicitud, debe mencionarse que, al haber sido presentada en período voluntario, impidió el inicio del período ejecutivo, aunque no el devengo de los intereses de demora que se pudieran generar.

Por su parte, a la hora de valorar la actuación de la Administración, no puede afirmarse que fuera improcedente, sino que su resolución se notificó dentro del plazo establecido por el artículo 40 del RGR (que es de seis meses desde su solicitud) y no hay que olvidar que es autónoma para adoptar la decisión que considere conveniente. Al respecto, téngase en cuenta que, conforme al artículo 60.2 de la LGT, “podrá admitirse el pago en especie”, de modo que tal previsión comporta la facultad discrecional de la Administración de permitir dicha modalidad de ingreso y no la obligación de aceptarla. Así, y aunque el informe del Ministerio de Cultura reconociera el interés de admitir la mencionada escultura, no es vinculante, tal y como han puesto de manifiesto varias sentencias (como es el caso de la SAN de 7 de marzo del 2002). Además, el acuerdo denegatorio de la Administración, cumpliendo con las exigencias de justificación, ha expresado con claridad los motivos de la denegación, actuando, por tanto, lícitamente dentro de la discrecionalidad, sin que pueda apreciarse arbitrariedad injusta.

Por último, en relación con los efectos de la resolución denegatoria, debe tenerse presente que la solicitud fue presentada en período voluntario, de modo que la notificación del acuerdo inició el plazo de ingreso voluntario de las liquidaciones practicadas por la Administración previsto en el artículo 62 de la LGT. Así, al haber sido notificada el día 1 de setiembre del 2011, la Señora Plácida pudo realizar el pago en período voluntario hasta el 20 de octubre del 2011, si bien habría tenido que liquidar los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario (el 3 de junio) hasta la fecha del ingreso realizado.

No obstante, en caso de no realizar el pago en el plazo mencionado, se hubiera iniciado el período ejecutivo y el correspondiente procedimiento de apremio, devengándose los intereses de demora hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo (sin perjuicio de los que se pudieran exigir en caso de no pagar dicha liquidación con base en la normativa general).

2. De conformidad con el artículo 67.1 del RISD, en las adquisiciones por causa de muerte los obligados tributarios deberán presentar la declaración o, en su caso, autoliquidación del ISD dentro de los seis meses siguientes al día del fallecimiento del causante, aunque el artículo 68 prevé la posibilidad de que los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto presenten una solicitud de prórroga del mencionado plazo por un lapso de tiempo igual que el señalado para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones (seis meses) dentro de los cinco primeros meses del plazo de presentación. Así pues, la Señora Leonor tenía que presentar la declaración o, en su caso, autoliquidación del ISD antes del 1 de julio del 2007, pero presentó la solicitud dentro de los 5 primeros meses del plazo de presentación (ya que lo hizo en marzo).

Sin embargo, cierto es que no obtuvo respuesta a la misma por parte de la Administración tributaria, si bien, de conformidad con el artículo 88.3 del RISD, una vez haya transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se hubiese notificado acuerdo resolutorio, se entenderá concedida la prórroga. Por consiguiente, la presentación de la autoliquidación

y el ingreso de la deuda resultante de la Señora Leonor el 7 de setiembre del 2007 estuvieron realizados en período voluntario.

Respecto a la apertura del procedimiento de comprobación, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe a los 4 años a contar desde el día siguiente al que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (artículos 66 y 67.1 de la LGT y 25 de la LISD), por lo que, en principio, en el caso planteado, el mencionado derecho prescribió el 2 de julio del 2011.

No obstante, aparece en este punto la cuestión de si, en el caso planteado, debe contarse el plazo de prescripción a partir de la mencionada fecha o de la prórroga concedida para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (ya que no deja de ser un mayor plazo de declaración o autoliquidación en el que la Administración no podría ejercitar sus potestades comprobadoras y liquidadoras hasta la finalización del mismo), lo cual no ha sido un tema pacífico entre la doctrina ni entre la jurisprudencia. Sin embargo, a pesar de que algunas sentencias han entendido que el plazo de prescripción debía empezar a computarse tras la prórroga concedida (como es el caso de la Sentencia del TSJ de Cantabria de 22 de octubre del 2001 o de la Resolución del TEAC de 26 de septiembre de 1996 –aunque en ambos casos se referían a la prórroga automática que contemplaba la anterior normativa del ISD–), cierto es que la opinión mayoritaria y la del propio TS es que se iniciará tras el plazo reglamentariamente previsto, por lo que, en el caso planteado, parece que la posibilidad de que la Administración abriera el mencionado procedimiento de comprobación habría prescrito (al respecto puede verse la STS de 16 de mayo del 2006 o la de 16 de febrero del 2007).

Sin embargo, no hay que olvidar que, conforme al artículo 68.1.c) de la LGT, uno de los motivos por los que se interrumpirá el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria es “por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”, de modo que el 7 de setiembre del 2007 (día en el que la Sra. Plácida presentó la citada autoliquidación y realizó el correspondiente ingreso) el plazo de interrupción quedó interrumpido y se reinició su cómputo (artículo 68.6 de la LGT). Por tanto, el 1 de setiembre del 2011 (fecha de la notificación de inicio del procedimiento de comprobación) aún no habían transcurrido cuatro años desde la mencionada interrupción, de modo que la actuación administrativa fue correcta en tanto que aún se encontraba vigente el derecho de la Administración (la prescripción del cual quedó nuevamente interrumpida con la notificación del inicio del procedimiento de comprobación – artículo 68.1.a–).

Finalmente, respecto a si el procedimiento de comprobación viciado por una causa de anulabilidad interrumpiría el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, puede alegarse la Resolución del TEAC de 20 de diciembre del 2010, en la cual consta expresamente que, como se desprende del artículo 68.1 de la LGT, las actuaciones del procedimiento de comprobación en cuyo seno se dicte una liquidación declarada nula posteriormente por causa de anulabilidad interrumpirán la prescripción del mencionado derecho de la Administración, así como el correspondiente procedimiento económico-administrativo por el que se declare nula tal liquidación. En igual sentido, puede verse la STS de 19 de junio del 2006 o de 22 de octubre del 2009.