LA APLICACIÓN DE OFICIOS DE LA PRESCRIPCIÓN: EFECTOS SOBRE LA RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN GANADA

(Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de Febrero de 1997)

LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER

Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras
Universidad de Alicante

SUMARIO: 1.- Introducción

2.- Antecedentes y planteamientos del problema

3.- Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1997

3.1.- *La admisibilidad de la renuncia a la prescripción ganada*

4.- Conclusión

1.- INTRODUCCIÓN

El instituto jurídico de la prescripción es, indudablemente, uno de los más relevantes del régimen de la relación jurídico-tributaria, y más concretamente de la obligación tributaria, a consecuencia tanto del tratamiento positivo como de su estudio doctrinal.

El régimen jurídico de esta institución, de configuración compleja, es objeto de regulación en la Ley General Tributaria (en adelante LGT.) y en el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR.). Un aspecto especialmente destacable de su régimen es el relativo a la aplicación de la prescripción y la posibilidad de admitir la renuncia a la prescripción ganada en el ámbito tributario. La efectividad de este mecanismo extintivo depende, en gran medida, de su aplicación por parte de los órganos competentes. La posibilidad de **renuncia de la prescripción ganada** sería, pues, un instrumento distorsionador de la eficacia del instituto prescriptivo.

La Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante STS) de 14 de Febrero de 1997 ¹ que es objeto de comentario, analiza fundamentalmente la cuestión refe-

1 Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia [1997, 2391].

rente a la admisibilidad o no por parte de nuestro ordenamiento de la renuncia a la prescripción ganada.

2.- ANTECEDENTES Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La cuestión litigiosa es instada ante el TS a través de un recurso de apelación contra una Sentencia del Tribunal de Justicia (en adelante STSJ) de la Comunidad Valenciana, por parte de la Administración liquidadora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

El «*ite judicial*» de la cuestión es el siguiente. El contribuyente, ante una liquidación del impuesto municipal, promovió recurso de reposición que fue estimado parcialmente modificando la inicial liquidación. Sin embargo, no estando conforme el contribuyente con la nueva liquidación, planteó una reclamación económico-administrativa el 25 de marzo de 1984. Posteriormente, el 16 de enero de 1990 el mismo contribuyente presentó escrito ante el Tribunal Económico-Regional de Valencia en el que se denunciaba la mora en la resolución de la reclamación económico-administrativa:

«que hasta la fecha y transcurridos seis años desde la interposición, no ha recaído resolución alguna lo que está causándome un perjuicio, tanto por no haber sido resuelta la cuestión de fondo planteada, como por el desembolso económico que me está representando (...) suplicando al Tribunal que se sirva admitir el escrito, teniendo por denunciada la mora en la resolución de este expediente.»

El expediente estuvo paralizado desde 1984 hasta el 30 de marzo de 1990 en que se dictó resolución desestimatoria. Ante esta situación el contribuyente acudió a la vía jurisdiccional interponiendo recurso contencioso-administrativo alegando la prescripción del débito tributario. La Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana dictó sentencia, ahora apelada ante el Tribunal Supremo por la Administración, liquidante, declarando la prescripción.

La Administración recurrente apoya sus alegaciones en la consideración de la existencia de una **renuncia a la prescripción ganada** por parte del contribuyente, deduciendo tal extremo de la aplicación del artículo 1935 del Código Civil ² a la peti-

Revista Información Fiscal (I.F.) nº 23, 1997, págs. 137 y ss.

Revista Tribuna Fiscal (T.F.) nº 85, 1997, págs. 33 y ss.

² Aplicable supletoriamente en el ámbito tributario. El tenor literal del mismo es el siguiente: «Las personas con capacidad para enajenar pueden renunciar a la prescripción ganada; pero no el derecho de prescribir para lo sucesivo. Entiéndase tácitamente renunciada la prescripción cuando la renuncia resulta de actos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido.»

ción ante el Tribunal económico-administrativo regional, por parte del contribuyente, en la que se suplicaba la pronta resolución previa denuncia de la mora existente en el devenir del Tribunal Económico-Administrativo provincial.

El Tribunal Supremo, en esta sentencia de 14 de febrero de 1997, analiza fundamentalmente, amén del examen de otros aspectos del régimen jurídico de la prescripción, la admisibilidad en el ámbito del Derecho Tributario de la «renuncia a la prescripción ganada».

La doctrina que emana de esta sentencia supone una confirmación de la nueva línea jurisprudencial que mantiene el Tribunal Supremo, con respecto a la renuncia a la prescripción ganada, que se inició con la STS de 8 de febrero de 1995 ³ y se consolidó con la posterior STS de 10 de marzo de 1995 ⁴. Esta nueva jurisprudencia establece el criterio de que en el ámbito tributario «es lógicamente imposible admitir la renuncia a la prescripción ganada, sea expresa o tácita, máxime cuando el artículo 60.1 del Reglamento General de Recaudación de 1990 obliga a reconocer de oficio la prescripción aunque se haya pagado la deuda una vez producida ésta.» ⁵

Se produce, pues, una ruptura en relación con la anterior jurisprudencia que mantenía y aceptaba la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada de conformidad con el artículo 1935 del Código Civil. Podemos advertir una cierta evolución en la línea jurisprudencial referente a la renuncia a la prescripción ganada. Así la STS de 6 de junio de 1989 ⁶ se manifiesta abierta e indubitadamente de la siguiente forma; « (...) había prescrito el derecho de la Hacienda para liquidar, pero también es cierto que la prescripción es renunciable, **expresa o tácitamente**, por quien la hubiere consumado a su favor, (...) de donde la interposición del recurso de alzada operó aquella renuncia tácita... » ⁷

Sin embargo esta excesiva amplitud en la consideración de la admisibilidad de la renuncia a la prescripción ganada se fue progresivamente moderando y ya en **la STS de 1 de febrero de 1993** se estableció que la renuncia a la prescripción ganada debía ser expresa, no bastando su «no alegación» en vía administrativa para entenderse producida. Esta Sentencia, tras reconocer que el artículo 1935 del Código Civil admite tanto la renuncia expresa como tácita, establece unas bases de interpretación del mecanismo de la renuncia aplicada al Derecho Tributario. Con el apoyo del artículo 67 de la LGT que prescribe «la aplicación de oficio de la prescripción» el TS establece que la renuncia ha de ser expresa. ⁸

3 Aranzadi; [RJ 1995,1007].

4 Revista Tribuna Fiscal (TF) n° 58-59; 1995, págs 38 y ss.

5 Fundamento de Derecho Quinto (in fine) de la STS de 14 de Febrero de 1997.

6 Aranzadi; (RJ 1989, 4618).

7 Fundamento de Derecho Segundo de la STS 6 de junio de 1989.

8 « (...) si bien alguna sentencia de esta Sala entendió renunciada la prescripción al no haber

El paso definitivo en esa evolución lo han dado las últimas sentencias del Tribunal Supremo sobre esta materia, una de las cuales es la STS de 14 de Febrero de 1997 que es objeto de análisis específico en el *comentario* que a continuación se propone.

Una cuestión a analizar es, ya no cuál ha sido la solución que el Tribunal Supremo ha considerado para una cuestión concreta, sino cómo ha llegado el órgano jurisdiccional a esa

solución. El Tribunal utiliza el argumento de la distinta naturaleza que tienen la prescripción civil y la prescripción tributaria. En base a la consideración de obligación «ex lege» de la obligación tributaria, con la consiguiente imperatividad de su régimen, frente al carácter «**ex contractu**» de las obligaciones civiles, la Sala entiende que la consecuencia «ex lege» de la prescripción, la extinción de la obligación, impide que «... pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada», de tal manera que «el artículo 67 de la LGT, correctamente interpretado, obliga a afirmar que no cabe la **renuncia de los sujetos pasivos a la prescripción ganada.**»

Esta conclusión del Tribunal Supremo es derivación de su argumentación, en la cual utiliza como fundamento de la inadmisibilidad de este instrumento abdicativo, la existencia y vigencia de una normativa que no estaba en vigor en la fecha de los hechos. Así, el Tribunal Supremo apoya su decisión en la nueva regulación existente en el nuevo RGR de 29 de diciembre de 1990 ⁹ y en el Decreto 1163/1990 de 21 de septiembre por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. ¹⁰ El Tribunal Supremo únicamente hace una inconsistente referencia al Reglamento General de Recaudación de 1968 que era el vigente en el momento de los hechos; y que admitía la renuncia a la prescripción ganada ¹¹, describiendo la regulación existente y censurando el fundamento de la misma. Sin embargo no utiliza ese instrumento normativo como «ratio decidendi» de su fallo, sino que llega a su conclusión en base a la normativa referida, que es la vigente en el momento de dictar la sentencia.

El problema fundamental que trata esta sentencia, como es evidente tras la introducción referida, es el de la determinación de la admisibilidad, o no, de la renuncia

sido alegada en vía administrativa, la actual doctrina de esta Sala entiende que la renuncia de derechos ha de ser expresa, y no basta su no alegación en vía administrativa para que se entienda renunciada, dada la obligación de la Administración de aplicar de oficio la prescripción...» (Fundamento de Derecho Tercero).

9 En el cual se suprime la referencia existente en el anterior RGR relativa a la renuncia a la prescripción ganada y se establece que «la prescripción ganada extingue la deuda». Artículo 62.4 del RGR de 1990.

10 En el cual se recoge como uno de los supuestos de ingresos indebido que implica su devolución «... el ingreso, después de prescribir la acción para exigir el pago, de deudas tributarias liquidadas por la Administración, autoliquidadas por el propio sujeto pasivo...» Artículo 7º.1.c).

11 El antiguo artículo 62.2 del RGR de 1968 establecía que «puede renunciarse a la prescripción ganada, entendiéndose efectuada la renuncia cuando se paga la deuda tributaria.»

a la prescripción ganada en nuestro ordenamiento tributario. Si bien éste es el tema esencial de la sentencia, y por ende del comentario, no renunciaremos a considerar otros aspectos que tangencialmente son examinados por la sentencia y que por su importancia serán comentados brevemente.

3.- COMENTARIO A LA STS DE 14 DE FEBRERO DE 1997

Antes de entrar a fondo en el tema esencial que aborda la Sentencia, debemos constatar que el TS con carácter previo recuerda la distinción existente en el artículo 64 de la LGT referente a los supuestos de prescripción.

Se establece que: *«Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones»:*

- a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*
- b) *La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.* ¹²

De acuerdo con la doctrina más autorizada, parece claro que no estamos en presencia de derechos y acciones «strictu sensu», sino que lo que la Administración tiene son potestades administrativas para determinar la deuda y para exigir el pago ¹³. Dada la imprescriptibilidad de las potestades administrativas, parece claro que debe entenderse que lo que se regula en el artículo 64, a) y b) de la LGT hace referencia a la prescripción de la obligación tributaria principal. En ambos casos, «se está haciendo referencia, de uno u otro modo, a supuestos de prescripción de la obligación tributaria». ¹⁴

Estos dos supuestos de prescripción están íntimamente relacionados, y así el TS dice que «la prescripción del derecho a determinar la deuda dejaría sin sentido a la acción recaudatoria, aunque no hubiera prescrito ésta, y viceversa...» Se trata, en definitiva de dos prescripciones distintas que recaen sobre la misma obligación tributaria. ¹⁵

Es preciso constatar que la Sentencia trata otros temas relacionados con el régimen jurídico de la prescripción tales como la paralización de la vía económico-admini-

12 La ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su artículo 24 establece, un nuevo plazo de prescripción de cuatro años. Igualmente la Disposición Final primera da una nueva redacción al artículo 64 de la LGT estableciendo el nuevo plazo de cuatro años. (B.O.E. de 27 de Febrero de 1998).

13 FALCON Y TELLA, R.; «La prescripción en materia tributaria». Editorial La Ley, 1992. Madrid. Pág. 44.

14 GÉNOVA GALVÁN, A.; «La prescripción tributaria». Civitas R.E.D.F. nº 57, 1988, pág. 34.

15 FALCON Y TELLA propone la acepción: prescripción de la obligación tributaria provocada por la no actuación del derecho a liquidar y prescripción de la obligación tributaria provocada por el no ejercicio de la acción recaudatoria. («La prescripción en materia...» Ob.cit.).

nistrativa durante más de cinco años por causas no imputables al sujeto pasivo y la interrupción de la prescripción por la interposición de reclamaciones o recursos. Sin embargo por tratarse, éstas, de cuestiones ya analizadas por una copiosa jurisprudencia anterior y por carecer de innovación la doctrina que manifiesta esta sentencia, no serán objeto de comentario específico, ciñéndonos fundamentalmente al estudio de la doctrina emanada del TS en relación a la admisibilidad de la renuncia a la prescripción ganada.

3. 1.- La admisibilidad de la renuncia a la prescripción ganada

Sin duda alguna, la posibilidad de configurar la prescripción como un instituto susceptible de disposición concretada a través de la renuncia a la misma, se nos muestra como una cuestión de especial interés desde el punto de vista jurídico.

Esta cuestión se reconduce, en último término y como posteriormente se verá, al estudio de los efectos de la prescripción en relación con la aplicación de la misma.

El problema de fondo en la consideración de la renuncia a la prescripción es la configuración de la eficacia del instituto de la prescripción como mecanismo extintivo de la obligación tributaria.

La regulación de la prescripción y de su aplicación ha sido objeto de variaciones legislativas en los últimos años. El punto de partida en el estudio de estas cuestiones lo constituye el artículo 67 de la LGT: «La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo.»

Partiendo de ese marco de eficacia aplicativa, la normativa reglamentaria ha concretado, con cambiantes criterios, la regulación del régimen jurídico la prescripción. Así el anterior R.G.R. de 1968, que es la normativa vigente en el momento de los hechos que valora la sentencia que comentamos, establecía en su artículo 62.3 que «puede renunciarse a la prescripción ganada, entendiéndose efectuada la renuncia cuando se paga la deuda tributaria.»

En el nuevo R.G.R. de 1990 desaparece toda referencia a la renuncia a la prescripción ganada estableciendo en su artículo 62.4 que «la prescripción ganada extingue la deuda».

Este marco legislativo nos servirá de apoyo para establecer una consideración acerca de la admisibilidad o no de la renuncia a la prescripción ganada, como mecanismo que pudiere ser de aplicación en el ámbito tributario, con independencia de las concretas y temporales regulaciones que de su aplicación se tipifiquen en la normativa reglamentaria.

Como hemos anunciado anteriormente, el tema fundamental es el de la consideración o no de la eficacia extintiva automática de la obligación tributaria a causa de la prescripción. La eficacia extintiva automática o no de la obligación será el presupuesto sobre el cual deberemos analizar, y admitir o rechazar, la renuncia a la prescripción ganada.

La doctrina se ha dividido en múltiples posturas. Todas ellas tratan de manifestar la compatibilidad o incompatibilidad del deber de aplicación de oficio del artículo 67 con la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada.¹⁶ Podemos reconducir las distintas posturas doctrinales a dos; aquella que considera que la prescripción es un modo automático de extinción de la obligación tributaria, rechazando la renuncia a la prescripción (Tesis de la extinción), y aquella postura que no configura la prescripción como ese modo automático de extinción de la obligación, admitiendo, por lo tanto, la renuncia a la prescripción ganada (Tesis de la subsistencia de la obligación).

La STS de 14 de febrero de 1997 opta por considerar que la eficacia del artículo 67 de la LGT impide admitir la renuncia a la prescripción ganada, en base al carácter extintivo de este instituto:

«tampoco es admisible que producida la prescripción, es decir, la extinción de la obligación tributaria, pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada.»

La consideración de la prescripción como modo «ipso iure» de extinción de la obligación no es una cuestión pacífica en la doctrina.

Los autores que consideran que la prescripción es un modo de extinción automático, basan su argumentación en el imperativo de la aplicación de oficio establecido en el artículo 67 de la LGT, que exonera al particular de su alegación, censurando la posibilidad que admitía el anterior RGR de 1968.¹⁷

La relación entre la consideración extintiva de la prescripción en relación con la obligación y la posibilidad de la renuncia a la prescripción ha sido manifestada de forma clara por DIEZ-ALEGRÍA,¹⁸ quien además vuelve a utilizar como criterio de la automaticidad en la extinción de la obligación el artículo 67 de la LGT: «... la prescripción se convierte, en virtud del artículo 67 en causa de extinción de la obligación, sin que pueda el sujeto pasivo renunciar a su aplicación, ya que la extinción se produce «ope legis»

16 En efecto, pues si se entiende que la prescripción extingue automáticamente la obligación, no puede volver a extinguirse la obligación a causa del cumplimiento derivado de una posible renuncia.

17 VEGA HERRERO, M.: «La prescripción de la obligación tributaria». Edit. Lex Nova. Valladolid, 1990. pág 98.

Al respecto de la compatibilidad entre LGT y RGR manifiesta: «estas previsiones reglamentarias no tienen apoyo en la LGT y colisionan con lo en ella establecido, puesto que si la prescripción que ha de aplicarse de oficio ha extinguido la obligación, la renuncia carece de objeto.»

18 «... se deduce la imposibilidad de trasladar al campo tributario la posibilidad establecida en el artículo 1935 del Código civil, de renunciar a la prescripción ganada, puesto que esta posibilidad deriva lógicamente del hecho de que la prescripción no es, en Derecho civil, una causa automática de extinción, por lo tanto el artículo 1935 no puede aplicarse a la obligación tributaria.» DIEZ-ALEGRIA, M.: «La extinción de la obligación tributaria». R.D.F.H.P. nº 68, 1967, pág.60.

Del mismo modo, algún sector de la doctrina ha considerado como consecuencia directa de la aplicación de oficio de la prescripción, la extinción automática de la obligación; ¹⁹ si bien esta misma doctrina cambiará posteriormente de parecer y manifestará el carácter no automático de la extinción así como la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada.

La doctrina mantenida por la sentencia que analizamos, infiere de la aplicación de oficio del artículo 67, la extinción de la obligación y la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada.

En nuestra opinión la consideración del carácter extintivo de la prescripción, que impediría volver a extinguir la obligación con el pago de una deuda prescrita, no debe conducirnos a una errónea confusión de conceptos. Debemos distinguir la aplicación de oficio y la posibilidad de renuncia a la prescripción. Como dice FALCON y TELLA «una cosa es que la prescripción no haya de ser alegada por el particular, y otra muy distinta que éste pueda renunciar a la misma. ²⁰ La aplicación de oficio establecida en el artículo 67 de la LGT debe examinarse desde un punto de vista procesal; es una inversión de la carga de la prueba, dado que el particular ya no debe alegar la existencia de la prescripción, a diferencia del régimen de Derecho Civil, sino que la Administración, entendida en un sentido amplio, es quien debe aplicar de oficio la misma. La posibilidad de renuncia a la prescripción requiere otro análisis independiente, pero integrado en el régimen de la prescripción, que nos llevará al examen de la obligación tributaria como elemento esencial de la «relación jurídico-tributaria».

La tesis de la subsistencia mantiene que a pesar de producirse la prescripción, la obligación tributaria subsiste aunque «debilitada» dado que la Administración ya no puede ejercer sus facultades de autotutela.

Esta doctrina parte de la no-consideración de la prescripción como causa de extinción de la obligación. A pesar de la rúbrica del RGR que se refiere a «Otras formas de extinción», FALCON Y TELLA considera que el término «extinción» tiene un sentido impropio, utilizando como argumento de la relatividad de este término, el efecto que se provoca por la prescripción del derecho a liquidar de la Administración cuando ha mediado

liquidación provisional: no se extingue la deuda sino que se convierte en inalterable o «definitiva». Igualmente la doctrina utiliza como argumento la existencia de la norma del anterior RGR de 1968 que permitía la renuncia a la prescripción ganada, de donde se deducía que no era posible hablar de extinción de la obligación.

19 MARTIN CACERES, A.F.: Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Volumen II. Comentarios a los artículos 64-67. I.E.F. Madrid, 1991. Pág.1042.

20 FALCON Y TELLA, R.: «La prescripción en materia tributaria». Edit. La Ley, Madrid, 1992, pág. 187.

Consideramos que el verdadero significado de la prescripción y sus efectos así como su aplicación, dependen de la configuración de la obligación tributaria y de su régimen jurídico, con independencia de cuestiones terminológicas, que son variables en función de la distinta normativa, y en ningún caso se puede renunciar a un examen depurado sobre el funcionamiento de una institución que se proyecta directamente sobre la obligación tributaria, argumentando la existencia de una norma reglamentaria ²¹ que no debería condicionar nuestro análisis.

Siguiendo el análisis de la tesis de la subsistencia de la obligación, FERREIRO ha mantenido que la aplicación de oficio no implica necesariamente el automatismo en la extinción, concluyendo que es válida y admisible la renuncia a la prescripción ganada, «... al no haber norma ni principio jurídico tributario que lo impida». ²²

En nuestra doctrina, FALCON Y TELLA ha mantenido una postura favorable a la admisibilidad de la renuncia a la prescripción ganada, apoyándose en una construcción novedosa que parte de una especial consideración del efecto extintivo de la prescripción. ²³ En su opinión la prescripción no es una causa de extinción de la obligación, sino que se produce una «debilitación de la misma» pues la Administración ya no podrá ejercitar sus facultades de autotutela. ²⁴ La norma del anterior RGR que, admitía la renuncia a la prescripción ganada es un apoyo, para este autor, que confirma sus criterios en la concepción de la prescripción y de la posible renuncia a la misma.

Esta doctrina mantiene que en el ordenamiento tributario no se extingue la obligación, ni surge un derecho subjetivo a la prescripción, sino que se extingue la «acción»; la posibilidad de obtener la tutela del derecho, lo que se manifiesta en un debilitamiento de las potestades de gestión y recaudación, pero subsistiendo en todo caso la obligación. ²⁵

El antiguo RGR permitía la renuncia a la prescripción ganada de una forma expresa o tácita, entendiéndose efectuada cuando se pagara la deuda tributaria. Este precepto es mencionado por el Tribunal Supremo en su análisis pero no es objeto de

21 Actualmente derogada por el nuevo RGR de 20 de diciembre de 1990 (Real Decreto 1684/1990) que no recoge expresamente la renuncia a la prescripción ganada.

22 FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La extinción de la obligación tributaria». R.D.F.H.P. n° 77, 1968, pág. 1070.

23 FALCON Y TELLA, R.: «La prescripción en materia tributaria». Ob. cit.

24 «La prescripción de la obligación tributaria no supone la extinción de la obligación, sino el debilitamiento de las potestades de la Administración». FALCON Y TELLA, R.: «La prescripción en ...». Ob. cit.

25 Como dice FALCON y TELLA, la aplicación de oficio de la prescripción «...es una norma dirigida a la Administración, de prohibición de ejercitar las potestades administrativas tendentes a la exigencia de una obligación cuando ésta ha prescrito; no de una prohibición de renuncia impuesta al particular.» Ob. cit. pág. 182.

un profundo estudio por parte del tribunal, como sería de desear dada la vigencia del mismo en la fecha de los hechos. El Tribunal Supremo considera que la ubicación normativa de ese precepto en el RGR de 1968 supone una limitación de su aplicación sólo al supuesto de prescripción de la acción para exigir el pago, pero nunca a la del derecho a liquidar por parte de la Administración. Sin embargo parece que el Tribunal Supremo olvida la copiosa jurisprudencia que ha convertido la renuncia tácita del anterior RGR en una «presunción iuris et de iure» y que ha extendido la misma, más allá del propio RGR, a la prescripción del derecho a liquidar.²⁶

La configuración de la prescripción efectuada por FALCON Y TELLA²⁷ se convierte en el pretexto para afirmar que no existe ninguna norma que prohíba la renuncia, no siendo contraria a los principios del ordenamiento tributario. La nueva regulación contenida en el RGR no es obstáculo para seguir manteniendo la renuncia en el ámbito tributario pues aunque ha desaparecido toda mención a la renuncia a la prescripción ganada, no existe una prohibición de la misma.²⁸

Otro grupo de autores manteniendo la tesis de la subsistencia de la obligación consideran que la mejor manera de configurar la prescripción es como una facultad que la ley atribuye al sujeto pasivo consistente en negarse a cumplir lo que debe cuando se le exija pasado dicho período.²⁹

Una postura particular que intenta conjugar la automaticidad extintiva con la admisibilidad de la renuncia es aquella que entiende que la prescripción opera *automáticamente*, bien entendido que lo que se extingue de modo automático son las facultades de liquidar y exigir las deudas, así como la posibilidad de ejercitar las potestades de que la Administración se encuentra investida para verificarlo, pero la obligación subsiste. De este modo el efecto extintivo no se proyecta sobre la obligación sino sobre las facultades de la Administración.³⁰ Desde este punto de vista, que

26 GARCÍA NOVOA, C.: «La renuncia a la prescripción ganada y el Reglamento General de Recaudación». Tribuna Fiscal nº 10-11, 1991, pág. 64.

27 Este autor considera que a pesar de que el vigente Reglamento declara que la prescripción extingue la obligación, la existencia de igual norma en el anterior RGR que admitía la renuncia a la prescripción ganada, nos indica que la situación sobre la cuestión que tratamos no ha variado.

28 En opinión de FALCON Y TELLA el nuevo RGR lo que supone es la exclusión de la presunción de renuncia tácita por cualquier acto que suponga reconocimiento de obligación.

29 CORRAL GUERRERO, L.: Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Edersa. Madrid, 1982. Tomo I. pág. 558.

Del mismo parecer es GENOVA GALVÁN quien opina que «...la prescripción no tiene carácter automático, no es un medio ipso iure de extinción de la obligación tributaria, sino que es el presupuesto para el nacimiento de un derecho subjetivo del sujeto pasivo para oponerse al ejercicio tardío del derecho del sujeto activo, articulándose como una excepción.» en CIVITAS R.E.D.F. nº 57, 1988, pág. 60.

30 MARTÍN CÁCERES, A.F.: «La prescripción del crédito tributario.» I.E.F. Marcial Pons. Madrid, 1994. pág. 215. Sin embargo esta misma autora mantuvo una posición contraria en anteriores trabajos, manifestando el carácter automático de la extinción de la obligación tributaria y la inadmisibilidad de la renuncia a la prescripción ganada.

en cierto modo es beneficiario y partícipe de la doctrina mantenida por FALCON y TELLA, la lógica interna del razonamiento nos conduce a admitir la renuncia a la prescripción de la deuda tributaria prescrita: si se acepta que lo que se extingue ipso iure no es la deuda tributaria sino las facultades para exigir su cumplimiento a través del despliegue de las potestades administrativas, se compatibiliza el régimen de la LGT con la renuncia a la prescripción». ³¹

El problema que plantean estas doctrinas que afirman la admisibilidad de la renuncia a la prescripción ganada en base a la consideración del efecto extintivo sobre las potestades de la Administración parte de una, a nuestro entender, errónea consideración del crédito tributario. Esta cuestión, como afirman BAYONA y SOLER, debe ser analizada desde la relativa autonomía de los conceptos tributarios respecto de los civiles, «considerando que el crédito tributario es un derecho de crédito funcionalizado, y es la dejación de la actuación administrativa más allá de un período de tiempo, lo que invalida el ejercicio ulterior de dicha función y produce la **extinción de la obligación tributaria**». ³²

El verdadero sentido de la obligación tributaria nos conduce a su configuración como elemento central de la relación jurídico-tributaria que tiene una naturaleza compleja, de donde surgen potestades funcionalizadas para la Administración, configuradas como «poderes-deberes», que facultan y obligan a la misma al ejercicio de los mismos. En nuestra opinión la estructura compleja de esa relación exige la presencia ineludible de dos elementos; por una parte la obligación tributaria y por otra parte las potestades funcionalizadas de la Administración que derivan de la existencia de la primera. Tanto la obligación como las facultades debidas de la Administración se encuentran esencialmente unidas.

La existencia de un deber de contribuir se manifiesta en la presencia de una obligación tributaria. Esa presencia de un elemento pasivo de la relación tributaria exige, lógicamente, una potestad contraria destinada a la exigencia de la obligación. Así si no existieran las potestades (derecho-deber) para hacer efectivo el crédito tributario no cabría hablar de obligación. Del mismo modo si no existiera una obligación no tendría cabida la presencia de potestades funcionalizadas destinadas a la exigencia de una inexistente obligación.

En definitiva, lo que manifestamos es la inherente cohesión entre la obligación y las potestades de la Administración para hacerla efectiva, pues si no hay mecanismos de exacción, que son un derecho y un deber para la Administración, la obligación tributaria deja de ser un débito. El crédito funcionalizado y su unidad es el argumento que nos sirve de apoyo para valorar aquellas construcciones que mantienen que la

31 MARTIN CACERES, A.F.: «La prescripción del ...» Ob cit pág.225.

32 BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a.T.: «Materiales de Derecho Financiero». Librería Compás. Alicante, 1997, pág. 320.

prescripción produce el efecto extintivo sobre las facultades de la Administración, dejando subsistente la obligación tributaria. En nuestra opinión no cabe hablar de un debilitamiento de la obligación a consecuencia de tal efecto. ¿En qué consiste ese debilitamiento? Se trata de un argumento poco perfilado, pues no tendría sentido configurarlo de tal modo que se debiera esperar un nuevo plazo de tiempo con el fin de comprobar si el interesado renuncia o no a la prescripción ganada.

Incluso autores que se muestran partidarios de la tesis de la subsistencia de la obligación, son conscientes de las dificultades que existen, desde un estricto punto de vista jurídico, para mantener esa postura.³³

FALCON y TELLA, que no comparte la tesis de la extinción automática de la obligación aceptando la renuncia a la prescripción ganada, admite que el objeto de la prescripción es la obligación tributaria y manifiesta su convicción de que se trata de dos prescripciones distintas, pero que recaen sobre la misma obligación, lo cual le lleva a afirmar que «... más que prescripción del derecho a liquidar y prescripción de la acción recaudatoria, habría que hablar de prescripción de la obligación tributaria provocada por la no-actuación del derecho a liquidar y de prescripción de la obligación tributaria provocada por el no-ejercicio de la acción recaudatoria».³⁴

En opinión de SAINZ DE BUJANDA hay que hablar de prescripción del crédito tributario, que goza del mismo fundamento que la prescripción en general pero con particularidades específicas de la obligación tributaria.³⁵

Una adecuada configuración de la relación jurídico-tributaria en la que aparezca como elemento esencial de la relación la obligación tributaria que encuentra su fundamento en la propia existencia de potestades administrativas funcionalizadas, nos lleva a rechazar la posibilidad de renuncia a la «prescripción ganada, dado que la obligación tributaria ya ha quedado extinguida».³⁶

33 Así, CORRAL GUERRERO, L. afirma que «... no tiene sentido que permanezca viva indefinidamente una obligación tributaria ilíquida y por tanto inexigible, al haber prescrito la potestad liquidadora de la Administración.» «Comentarios a las Leyes tributarias y financieras». Edersa, Tomo I, Madrid, 1982, pág. 557.

34 FALCON y TELLA, R.; «La prescripción en materia...» Ob. cit. Pág. 77-79. La consecuencia de esa configuración de la obligación como el objeto de la prescripción es que el efecto de la misma recae sobre la obligación, provocando, en nuestra opinión, la extinción de la obligación tributaria, sin posibilidad de renuncia por tratarse de un régimen, el de la prescripción, de Derecho imperativo.

35 Estas peculiaridades no han sido, en opinión de SAINZ DE BUJANDA, tenidas en cuenta debidamente por la LGT, lo que produce importantes confusiones, tanto en la terminología de la ley como en el esquema normativo utilizado. (SAINZ DE BUJANDA, F.: «Lecciones de Derecho Financiero». Sección de publicaciones de la facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 8ª edición, 1990.

36 Al respecto de la posibilidad de la renuncia los Profesores BAYONA y SOLER opinan que esa posibilidad «pugna con la indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas en el ámbito tributario y plantea dificultades en relación con la extinción de la obligación tributaria». BAYONA de PEROGORDO, J. J y SOLER ROCH, Mª. T.: «Derecho Financiero» Librería Compás, Alicante, 1989, pág. 210.

En definitiva, la doctrina ha mantenido posturas encontradas sobre la posibilidad o imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada en función de la consideración referida al efecto que produce la prescripción.

La STS de 14 de febrero de 1997 que comentamos, llega al criterio de que no es posible la renuncia a la prescripción ganada, confirmando la reciente jurisprudencia, pero, en nuestra opinión, el proceso lógico-argumentativo que sigue el Tribunal no es el más adecuado.

El Tribunal Supremo es consciente que la normativa vigente en el momento de los hechos es la contenida en el RGR de 1968, que contenía –como ya hemos manifestado– la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada, tanto expresa como tácita. El Tribunal considera aplicable esta posibilidad, dada su ubicación en el RGR, únicamente al supuesto de prescripción de la acción para exigir el pago, nunca a la prescripción del derecho de la Administración para liquidar; consideración ésta que no es mantenida por la doctrina a causa de la interpretación jurisprudencial, amplia, sobre el particular.³⁷

A pesar de considerar la presencia de la normativa vigente en el momento del conflicto, el Tribunal Supremo no analiza el verdadero sentido de la norma existente en aquel momento, sino que con el apoyo de la normativa actual al tiempo de dictar sentencia (el RGR de 1990 y el Decreto que regula el procedimiento para la realización de los ingresos indebidos de 1990³⁸) establece la doctrina jurisprudencial que quiere mantener. Se produce, en nuestra opinión, un análisis de un hecho utilizando como «ratio decidendi» una normativa posterior, con el consiguiente riesgo de la temporalidad o derogabilidad a la que está sometida toda norma por la aparición de otra norma posterior que sea contraria al tenor de la primera.

Consideramos que el Tribunal Supremo debería haber realizado un examen analítico de la legislación vigente en el momento de los hechos, valorando la solución que ofrecía la normativa del RGR de 1968 e incidiendo en consideraciones decisivas de su fallo.³⁹ De hecho el Tribunal Supremo parece considerar, aunque por otras vías, que la normativa del artículo 62.3 del RGR que admitía la renuncia a la prescripción ganada era inadmisibile y suponía el prescindir de consideraciones jurídicas. El Tribunal Supremo lo manifiesta así:

37 FALCON y TELLA, R. junto con GARCÍA NOVOA, C. consideran que precisamente la amplitud de la interpretación jurisprudencial aconsejan considerar de aplicación la figura de la renuncia a la prescripción ganada a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

38 Real Decreto 1163/1990 de 21 de Septiembre.

39 El TS no analiza la normativa que debía haber considerado y plantea la cuestión en términos de hipótesis: en referencia a la norma del artículo 62.3 del RGR de 1968, el TS se pronuncia: «Esta norma, de admitirse su validez sería...» Fundamento jurídico QUINTO de la STS de 14 de febrero de 1997.

«... el instinto subconsciente recaudador llevó a los redactores a admitir la posibilidad de la renuncia de la prescripción ganada, y a considerar que el pago implica tácitamente dicha renuncia, algo así como prescindir de las sutilezas jurídicas y considerar que el dinero en caja bienvenido sea.»

De acuerdo con ese razonamiento el Tribunal debió haber declarado la ilegalidad del Reglamento en el caso de estimar, previo examen preciso de su fundamento y de su acomodo a la relación jurídico-tributaria compleja, que el mecanismo abdicativo de la renuncia a la prescripción ganada no fuera admisible en nuestro Derecho, en función de su propia consideración de la prescripción, en lugar de justificar su decisión en otra normativa posterior.⁴⁰

Quizá la razón por la cual el Tribunal Supremo no entra a valorar la controvertida norma del anterior RGR se encuentra en que en el momento de fallar se trata de una norma derogada, de tal modo que no tendría sentido, así debió proceder el Tribunal, declarar la ilegalidad de una normativa ya derogada cuando se puede llegar a la misma consecuencia a través de otros mecanismos.

Esta forma tan sorprendente de proceder nos plantea el interrogante de conocer qué es lo que hubiera ocurrido si no hubiera existido esa posterior normativa que parece no admitir la renuncia a la prescripción. En tales casos el Tribunal podría haber optado por declarar la ilegalidad o quizá no hubiera percibido con tanta claridad las carencias de la normativa contenida en el RGR de 1968.

El Tribunal Supremo opta por valorar la línea legislativa actual, pero aún así, no es ésta, una cuestión totalmente diáfana para la doctrina que sigue considerando que con la legislación actual es posible la renuncia a la prescripción ganada.⁴¹

Introduciéndonos en las alegaciones de las partes, hemos de considerar, con independencia de cuál sea la postura sobre el efecto extintivo de la prescripción y la admisibilidad o rechazo a la renuncia, si el acto que realiza el particular puede ser considerado como un acto de renuncia a la prescripción ganada.

Las posibilidades que la Jurisprudencia ha considerado como merecedoras del calificativo de renuncia a la prescripción ganada se circunscriben a actos expresos de renuncia o actos tácitos. En nuestro caso no cabe hablar de un acto expreso de renuncia puesto que el particular no lo manifiesta de ese modo y no realiza el acto concluyente del pago de una deuda prescrita. Sobre la posibilidad de configurar la actitud

40 Teniendo en cuenta que no existe ninguna disposición de Derecho Transitorio en el RGR de 20 de diciembre de 1990 que pudiera hacernos pensar en la aplicación retroactiva del mismo a situaciones anteriores a su vigencia, rigiendo por tanto la regla general de la irretroactividad de las normas tributarias.

41 «El nuevo Reglamento de Recaudación no constituye ninguna novedad en este punto. Del mismo ha desaparecido toda referencia a la renuncia a la prescripción ganada, pero ello no implica una prohibición de la misma que sólo podría establecerse en una norma con rango de ley.» FALCON y TELLA, R.: «La prescripción en materia ...» Ob. cit. Pág.188

del particular como acto tácito de renuncia, nuestra jurisprudencia ha considerado que tal renuncia opera cuando se plantee ante la misma Administración la pretensión primitiva, haciendo caso omiso de los beneficios de la prescripción ganada:

«...de donde la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central operó aquella renuncia tácita, desde el momento en que postuló de nuevo ante la propia Administración su pretensión primitiva con renuncia tácita a hacer uso de aquella prescripción ganada». ⁴²

De acuerdo con esa doctrina la apreciación de la renuncia tácita se produce cuando el particular beneficiado con la prescripción lleva a cabo actos cuyo objeto es el enjuiciamiento de algunos de los elementos de la primitiva pretensión, como pudiera ser su cuantía. Por ello consideramos que la actitud del particular relatada en los hechos enjuiciados por la Sentencia que comentamos, no son, en ningún caso, susceptibles de ser considerados como renuncia tácita a la prescripción ganada, dado que lo que hace el particular es presentar un recurso en el que denunciaba la mora del Tribunal Económico-Administrativo inferior suplicando la pronta resolución del asunto, habiendo transcurrido más de cinco años. En nuestra opinión, a pesar de que el Tribunal no entra a analizar esa cuestión, es necesario constatar con carácter previo que la actitud del particular no debería ser considerada como renuncia tácita, sin que se pueda inferir «ex artículo 1935» la existencia de la misma, al margen de su admisibilidad o no en Derecho Tributario. No se produce ningún acto por parte del particular que haga suponer «el abandono del derecho adquirido». Antes al contrario, el particular intenta adquirir ese pretendido derecho a la prescripción, si bien posteriormente veremos que no se puede configurar como una facultad o derecho del sujeto a la prescripción.

En el razonamiento del Tribunal Supremo tendente a configurar una sólida doctrina sobre la renuncia a la prescripción ganada podemos encontrar, según nuestra apreciación, una cierta incoherencia en el devenir de sus argumentos. El Tribunal de forma indubitada afirma que, de acuerdo con el RGR de 1990, *«... es lógicamente imposible admitir la renuncia a la prescripción ganada, sea expresa o tácita, máxime cuando el artículo 60.1 del Reglamento General de Recaudación de 20 de Diciembre de 1990, obliga a reconocer de oficio la prescripción, aunque se haya pagado la deuda, una vez producida ésta.»*

⁴² Fundamento de Derecho SEGUNDO de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 1989. [Aranzadi: 1989, 4618].

El rechazo a la renuncia a la prescripción ganada por parte del Tribunal no deja lugar a dudas, con independencia de nuestra coincidencia con su forma de proceder.⁴³

Sin embargo el siguiente párrafo del fundamento de derecho QUINTO sostiene, sorprendentemente, que «... el escrito mencionado de 16 de enero de 1990 (se trata del recurso del particular que denuncia la mora) aunque pudiera interpretarse como renuncia a la prescripción ganada del derecho a liquidar, es INEFICAZ, por no admitirse en el Derecho Tributario tal renuncia.»

El Tribunal en este punto prescinde de la tradicional distinción de dos conceptos esenciales de la Teoría General del Derecho: **la validez y la eficacia**. Parte el Tribunal de su afirmación de que la renuncia es lógicamente inadmisibile en Derecho Tributario, con lo cual se manifiesta sobre la INVALIDEZ de la misma en Derecho Tributario. Pero seguidamente plantea la hipótesis de que la misma pudiera ser válida, argumento rechazado por el propio Tribunal en el precedente párrafo, siendo en tal caso INEFICAZ.

No podemos mantener ese criterio. La validez se configura como el presupuesto esencial para hablar de eficacia. La validez opera en el campo teórico de su acomodo con los principios generales, mientras que la eficacia se refiere al campo de su aplicación. No cabría hablar de EFICACIA de un mecanismo INVÁLIDO. En este sentido podemos apuntar la «inconsistencia» argumental del Tribunal. Sin embargo, es cierto que podemos salvar esa disfunción entendiendo que el empleo de esos dos conceptos no responde a un empleo terminológico en un sentido técnico-jurídico. Lo que el Tribunal ha querido decir, en nuestra opinión, es que la voluntad del sujeto es ineficaz para provocar una renuncia a la prescripción, a pesar de que el sujeto quiera conseguir ese efecto abdicativo.

Enlazando esta cuestión con la verdadera significación de la prescripción, debemos considerar que ésta no aparece configurada como un derecho o facultad del particular. La prescripción forma parte del régimen jurídico de la obligación tributaria, elemento esencial de la relación jurídico-tributaria compleja. En opinión de BAYONA de PEROGORDO y SOLER ROCH, la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada «... responde a una primacía del interés recaudatorio, injustificable más allá de los plazos de prescripción, que pugna con la INDISPONIBILIDAD de las situaciones jurídicas subjetivas en el ámbito tributario y plantea dificultades en relación con la extinción de la obligación tributaria.»⁴⁴

43 Recordemos nuestra disconformidad con el hecho de utilizar como base del fallo la normativa actual de recaudación sin que el Tribunal valorase la legalidad del, anterior y vigente en el momento del conflicto, RGR de 1968. Igualmente mantenemos, con FALCON y TELLA que nos encontramos ante dos cuestiones distintas: la aplicación de oficio, que es una regla procesal sobre la carga de la prueba, y la posibilidad de renunciar, que deberá ser analizada de acuerdo con el Régimen jurídico «ex lege» de la obligación tributaria.

44 BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a.T.: «Derecho Financiero». Ob. cit. pág. 210.

La relación jurídico-tributaria de donde nace la obligación tributaria supone una relación de Derecho público y se configura como una relación «ex lege», en respuesta al principio de legalidad,⁴⁵ lo cual nos permite sostener que esa relación y la obligación que genera son inalterables por el particular, así como el régimen jurídico que informa el desarrollo de la obligación desde su nacimiento hasta su extinción.

La inderogabilidad de la obligación tributaria, junto con su régimen jurídico, configurada como una institución de Derecho imperativo, es una de las características que distinguen a la obligación tributaria de las obligaciones voluntarias.⁴⁶

Estas consideraciones nos permiten apuntar, de acuerdo con el régimen de derecho imperativo y la indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas que derivan de una obligación «ex lege» como es la obligación tributaria, que no es admisible y por extensión no es válida, y en ningún caso eficaz, la renuncia a la prescripción ganada en Derecho Tributario.

Las bases normativas, no vigentes en el momento de producirse los hechos, que sirven de fundamento para la decisión del Tribunal Supremo son el RGR de 1990 y el Decreto 1163/1990 de 21 de Septiembre por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Hay que decir que de acuerdo con el artículo 7.1,c) del Decreto 1163/1990, se establece como un supuesto de ingresos indebidos, el pago de débitos tributarios prescritos.⁴⁷ La consecuencia de rechazar la renuncia a la prescripción ganada con base a ese artículo, que mantiene la Sentencia que comentamos, ha sido mantenida por parte de la doctrina, pero no es una cuestión pacífica. LOZANO SERRANO considera que este supuesto de devolución de ingresos indebidos «... plantea una auténtica novedad en el Derecho positivo, zanjando la ardua cuestión de si en el ordenamiento tributario es admisible o no la renuncia a la prescripción ganada...».⁴⁸

Sin embargo, como hemos apuntado, existe doctrina contradictoria que mantiene que, dado que no hay ninguna norma que prohíbe la renuncia a la prescripción ganada, nada impide entender que la devolución de oficio en el supuesto que comentamos sólo es procedente si no ha existido una renuncia a la prescripción ganada.⁴⁹ En opi-

45 SAINZ de BUJANDA, F.: «Lecciones de Derecho Financiero» cit. Pág. 188-190.

46 CORTES DOMINGUEZ, M.: «La capacidad contributiva y la técnica jurídica». R.D.F.H.P. nº 59-60. (XV). 1965. Pág. 1024.

47 «Cuando se haya ingresado, después de prescribir la acción para exigir el pago, las deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación.» Artículo 7. 1, c) del Decreto 1163/1990.

48 LOZANO SERRANO, C.; «Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos». Tribuna Fiscal nº 2, 1990. Pág.42.

49 FALCON y TELLA, R.; «La prescripción en materia...» Ob cit. Pág. 187.

nión de FALCON y TELLA el Decreto 1163/1990 sólo supone la derogación de la presunción de renuncia a la prescripción del artículo 62.3 del RGR de 1968, pero no de la posibilidad de la renuncia.

Una de las cuestiones, que a nuestro juicio merecen comentario, se refiere a una alegación que plantea la Administración liquidadora, en este caso un Ayuntamiento, frente al reconocimiento de la prescripción. Esa alegación se basa fundamentalmente en considerar que una Administración local no se puede perjudicar por la inactividad de determinados órganos administrativos (los Tribunales Económicos-Administrativos) que no dependen de la misma.⁵⁰

El Tribunal Supremo utiliza la argumentación basada en la propia organización de la Administración local que partía de la tutela del Estado sobre los municipios en materia tributaria. Esa organización tutelar desapareció con la Ley 7/1985 reguladora de las Bases del régimen Local. En cualquier caso el Tribunal Supremo mantiene que la organización funcional del acreedor tributario es indiferente para el sujeto pasivo a efectos de prescripción, produciéndose la misma por la inactividad de los órganos correspondientes durante el plazo de cinco años.

Sobre esta cuestión el Tribunal Supremo no menciona una importante y reciente jurisprudencia que mantiene la consumación de la prescripción aunque la Administración exaccionante sea distinta de la Administración responsable de la paralización. La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Febrero de 1996 reitera que la paralización durante más de cinco años supone la prescripción incluso cuando el sujeto activo es una Administración distinta a la del Estado. La Sentencia supera la personificación de cada Administración y pone el acento en la única y real relación entre el ciudadano y el poder, ciñendo los perjuicios que una Administración pueda causar a otra a sus relaciones interadministrativas, sin perjudicar, en ningún caso, al particular deudor.⁵¹

4.- CONCLUSION.

Podemos decir que la Sentencia de 14 de Febrero de 1997 confirma la línea jurisprudencial que el Tribunal venía manteniendo años atrás en relación con la no-admi-

50 «... el Ayuntamiento considera que esa doctrina no es aplicable a su caso concreto, porque dicha doctrina es válida cuando el acreedor tributario es el Estado y son sus PROPIOS órganos los que por su inactividad originan la prescripción (Tribunales Económicos-Administrativos), pero no es el caso de autos, en que el Ayuntamiento no tiene culpa alguna por la inactividad de dichos Tribunales y nada puede hacer para evitarlo». Fundamento de derecho CUARTO de la STS de 14 de febrero de 1997.

51 «... la existencia de diferentes planos administrativos es fruto de la decisión política (...) y no puede alterar la relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado, que no puede terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajenos.» Fundamento de Derecho CUARTO de la STS de 20 de Febrero de 1996. *En Quincena Fiscal*, n.º. 9, 1996, pág. 19.

sibilidad de la renuncia a la prescripción ganada, siendo además ésta una de las características que diferencian el Derecho tributario del Derecho civil.

Este criterio supone una ruptura en relación con la doctrina tradicionalmente mantenida por el Tribunal que admitía la renuncia a la prescripción ganada, inicialmente expresa y tácita pero posteriormente sólo expresa.

El Tribunal mantiene el criterio de rechazo de la renuncia, pero su proceder argumental plantea algunas críticas desde el punto de vista jurídico, las cuales han sido expuestas líneas arriba. En todo caso la cuestión de la renuncia a la prescripción ganada no es un tema pacífico en la doctrina, sino que se han planteado variadas posturas en los últimos años.

El verdadero entendimiento de la obligación tributaria y la precisa consideración del efecto extintivo del instituto de la prescripción son los criterios o puntos de apoyo sobre los cuales deberemos examinar la operatividad del mecanismo abdicativo de la renuncia a la prescripción ganada en Derecho Tributario. A pesar de algunos defectos técnicos de la comentada sentencia, la reciente Jurisprudencia, en general, mantiene la doctrina de no admitir la renuncia a la prescripción ganada en aras a un mejor entendimiento de la obligación tributaria y un claro deslinde del régimen de Derecho civil y de Derecho tributario.