

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/02828/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **17/07/2024**

Asunto:

Procedimiento recaudatorio. Prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de deudas tributarias liquidadas. Interrupción de la prescripción. Solicitud por parte del obligado tributario de una carta de pago.

Criterio:

La solicitud de una carta de pago por parte de un obligado tributario respecto de su deuda no constituye acto con eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias de acuerdo con el artículo 68.2 c) de la LGT.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

66

67.1

68

68.2.c)

RD 939/2005 Reglamento General de Recaudación RGR

19.5

19.7

34.4

41

41.2.b)

Conceptos:

Carta de pago

Declaraciones/autoliquidaciones

Deudas

Interrupción

Liquidaciones tributarias

Pago

Prescripción

Procedimiento de recaudación

Solicitud

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 17 de julio de 2024

RECURSO: 00-02828-2023

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF Q2826000H

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 17 de noviembre de 2022, recaída en la reclamación nº 41/04286/2021 y acumuladas, interpuestas frente al acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria (artículo 43.1 apartados a) y b) de la Ley 58/2003, General Tributaria) para el pago de las liquidaciones practicadas y sanciones impuestas a una sociedad mercantil cuya administradora solidaria era la interesada declarada responsable.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Con base en la resolución del TEAR impugnada y, de acuerdo con la documentación obrante en el expediente, son varios los elementos fácticos que han regido la controversia suscitada en primera instancia :

1. La Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Sevilla tramitó un procedimiento administrativo de apremio respecto de la sociedad A por varias deudas y sanciones tributarias a ella giradas y que no habían sido satisfechas a su vencimiento. En fecha 25 de enero de 2021 se declaró fallida a la citada deudora principal.

2. El 14 de febrero de 2021 se notificó a la interesada, Doña X, en calidad de administradora solidaria de la sociedad A, el inicio de un procedimiento de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 apartados a) y b) de la Ley 58/2003, General Tributaria; procedimiento que terminó, tras el preceptivo trámite de audiencia, con la notificación en fecha 8 de mayo de 2021 del acuerdo de derivación de responsabilidad por el que se declaraba a Doña X responsable subsidiaria de las deudas y sanciones tributarias adeudadas por la sociedad A.

3. Contra el citado acuerdo de derivación de responsabilidad, interpuso Doña X el 27 de mayo de 2021 reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía. El citado TEAR resolvió, en fecha 17 de noviembre de 2022, en sentido estimatorio la resolución nº 41/04286/2021 y acumuladas por entender que había prescrito el derecho de la Administración Tributaria a exigir el pago de las deudas y sanciones tributarias por haber transcurrido más de cuatro años sin la existencia de alguna interrupción válida del citado plazo de prescripción ex artículo 68.2 LGT. Concretamente el citado Tribunal Regional estimó la reclamación por declarar prescrito el derecho administrativo a exigir el pago de las deudas tributarias por considerar que la obtención por el deudor principal de las cartas de pago de las deudas tributarias por internet a través de la página web de la AEAT no tenía eficacia interruptiva de la prescripción:

Resolución TEAR de Andalucía impugnada de 17 de noviembre de 2022, RG 41/04286/2021 y acumuladas:

<<CUARTO.- De acuerdo con la información del expediente administrativo remitido conocemos los siguientes datos: a) Las providencias de apremio de las liquidaciones y sanciones que se incluyen en el acuerdo derivatorio fueron notificadas a la sociedad A (en aquellos momentos su denominación social era sociedad AA) en un período comprendido entre el 6 de abril de 2010 (A41...644) y el 8 de abril de 2013 (A41...596); b) El 5 de julio de 2012 se concedió un fraccionamiento de pago (expediente 41...25D) en el que se incluyeron, en período ejecutivo, la totalidad de las deudas que han sido objeto de derivación, a excepción de la liquidación A41...596, condicionado a la constitución de hipoteca inmobiliaria por 106.777,55 euros ("concesión administrativa sobre la finca n.º Z inscrita en el R. Propiedad de P n.º 2").

Este fraccionamiento se canceló en acuerdo dictado el 19 de abril de 2013 (incumplimiento de la condición resolutoria de estar al corriente en las obligaciones tributarias una serie de entidades integrantes del mismo grupo empresarial); c) El 13 de enero de 2014 se concedió un nuevo fraccionamiento de pago (expediente 41...14E), notificado el 21 de febrero de 2014, en el que se incluyeron todas las deudas que son objeto de derivación, con vencimientos que iban del 20 de febrero de 2014 al 20 de febrero de 2018, condicionado, como en el caso anterior, a la constitución de hipoteca inmobiliaria por 106.783,44 euros ("concesión administrativa sobre la finca n.º n.º Z inscrita en el R. Propiedad de P n.º 2"); d) El 11 de marzo de 2019, 27 de junio de 2019 y 23 de marzo de 2020 se notificaron a la deudora principal diligencias de embargo de cuentas bancarias (41...81E, 41...51L y 41...23P, respectivamente) para el cobro de una serie de deudas entre las que se encontraba la A41...596, pero no el resto de las deudas derivadas; e) El 7 de septiembre de 2020 se notificaron a la sociedad A diligencias de embargo de inmuebles (41...72L, 41...73C y 41...74K) y de cuentas bancarias (41...81V). Por último, el 17 de octubre de 2020 se notificó la diligencia de embargo de cuentas bancarias 41...15R. En estos últimos casos, las diligencias se emitieron para el cobro de la totalidad de las deudas que han sido objeto de derivación.

La Administración tras indicar que el 5 de marzo de 2014 se produjo un ingreso en el fraccionamiento concedido (recordemos que el acuerdo fue notificado el 21 de febrero de 2014 y el primer pago a realizar estaba fechado el 20 de febrero de 2014) niega la concurrencia de prescripción tras señalar como causas impeditivas la "obtención de cartas de pago por internet" en marzo de 2016, junio y octubre de 2018, marzo y julio de 2019, y 5 de junio de 2020 (teniendo en cuenta los importes de las liquidaciones derivadas no consta la realización de ingreso alguno), planteamiento que en modo alguno podemos aceptar, porque a juicio de este Tribunal no se puede considerar como actuación interruptiva de las previstas en el artículo 68.2.c) de la Ley General Tributaria ("cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria") la obtención de esas cartas de pago que dice el órgano de recaudación que hizo la deudora principal.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que, conforme a lo previsto en el artículo 54.2.a).1º del Reglamento General de Recaudación, en los fraccionamientos concedidos con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones si llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago "para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en período ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud deberá continuarse el procedimiento de apremio", es evidente que entre el impago de la fracción que debía hacerse efectiva el 20 de marzo de 2014 y la notificación el 11 de marzo de 2019 de la diligencia de embargo de cuentas bancarias 41...81E (incluía la liquidación A41...596), y el 7 de septiembre de 2020 de las diligencias de embargo de inmuebles (41...72L, 41...73C y 41...74K) y de cuentas bancarias (41...81V), que incluían, además de la liquidación A41...596, el resto de las liquidaciones derivadas (A41...453, A41...057, A41...068, A41...070, A41...644, A41...106, A41...052, A41...511, A41...842, A41...882 y A41...171) transcurrió con creces el lapso temporal de 4 años a que se refiere el artículo 66.b) de la Ley General Tributaria para exigir el pago de las liquidaciones practicadas y sanciones impuestas a la Sociedad A.

No teniendo efecto interruptivo de la prescripción la obtención de cartas de pago por internet y visto que entre las notificaciones de las previas actuaciones susceptibles de interrumpir la prescripción de la acción de cobro conforme al artículo 68 de la Ley General Tributaria y la notificación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad a la aquí reclamante, el 14 de febrero de 2021, medió un período superior a los 4 años que determina la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias, ello implica la improcedencia del acuerdo derivatorio>>.

SEGUNDO: Frente a la resolución del TEAR anterior dictada en la reclamación nº 41/04286/2021 y acumuladas, interpuso la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, realizando varias alegaciones encaminadas, en síntesis, a fundamentar que la obtención por un obligado tributario de las cartas de pago sí generaría una interrupción válida de la prescripción del derecho de la AEAT a exigir el pago de la deuda tributaria conforme con el artículo 68.2 LGT.

Así, la Directora formula las siguientes alegaciones (la negrita y el subrayado son los contenidos en el escrito de interposición):

<<PRIMERO. El motivo por el que se interpone el presente recurso extraordinario de alzada es el criterio del TEAR de que la solicitud de un obligado tributario de cartas de pago por vía telemática no supone la interrupción de la prescripción de las correspondientes deudas.

SEGUNDO. El artículo 68.2 c) de la LGT dispone que "el plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago se interrumpe por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la de la deuda tributaria".

De lo que se trata, por lo tanto, es de analizar si la obtención de cartas de pago de cada deuda que el propio deudor hace o gestiona a través de Internet es o no una de esas actuaciones. Por extensión, han de incluirse también las cartas de pago solicitadas por el obligado tributario de forma presencial en las oficinas de la Agencia Tributaria o a través de cualquier otro cauce, porque la interrupción o no de la prescripción resulta de la obtención de las cartas, no de la vía que se utilice.

La primera exigencia de esa disposición legal es que la actuación sea del obligado tributario y sea fehaciente. Esta exigencia está cumplida, puesto que el que acceda a ese servicio de la Agencia Tributaria de obtener cartas de pago por Internet ha de hacerlo utilizando su certificado electrónico o clave pin, después de haber consignado su NIF y la fecha de validez del mismo, con lo que se acredita que el peticionario de la carta de pago es el propio obligado tributario.

En cuanto a las cartas de pago solicitadas por otra vía, el obligado debe identificarse para obtenerlas, y del mismo modo su representante.

Por otra parte, esta actuación es fehaciente, porque de ella queda constancia en el sistema, con todos los datos relevantes: persona que accede, fecha de acceso, hora, motivo, documentación solicitada y obtenida... De este modo, la actuación del obligado tributario puede ser incorporada al correspondiente expediente mediante certificación o diligencia, como ha sucedido en el presente caso. Asimismo, por medio de certificación y diligencia se acredita la solicitud por otra vía de cartas de pago.

TERCERO. La segunda exigencia del artículo 68.2 c) de la LGT es que la actuación sea conducente al pago o extinción de la deuda.

El artículo 60 de la LGT establece las formas de pago de las deudas tributarias (...) Del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, dictado en desarrollo de la LGT, interesa citar los artículos 19 y 41 (...).

De estas normas resulta que las cartas de pago tienen como exclusiva finalidad la de ser el medio de documentar el pago en efectivo de la deuda, al ser documentos de ingreso de la misma en las entidades colaboradoras, y su validación por ellas o por los órganos competentes son el justificante del pago de la deuda.

Por lo tanto, el hecho de que un deudor obtenga por vía telemática de la sede de la Agencia Tributaria en Internet o por solicitud presencial o telefónica, la carta de pago de una deuda de la que es titular, es una actuación cuya finalidad es el pago, aunque este finalmente no se realice. Esto es así porque es una actuación necesaria para realizar ese pago, de modo que la obtención de la carta de pago únicamente tiene sentido como actuación previa al pago y ninguna otra cosa.

El verbo elegido por el legislador para el artículo 68.2 c) de la LGT -conducir- es el que da la clave para la correcta aplicación de esta disposición. El significado de este verbo -dirigir o guiar a alguien o algo a un objetivo o una situación- no implica alcanzarlo sino estar en el camino de hacerlo.

Por otra parte, debe presumirse que la intención y el deseo de cualquier deudor tributario consiste siempre en que sus deudas se extingan sin necesidad de pagarlas, y de ahí que la disposición legal se refiera tanto al pago como a la extinción, razón por la cual es indiferente que el deudor solicitante de la carta de pago tenga o no intención de pagar sus deudas. Lo determinante es el dato objetivo de que solicita un documento administrativo necesario para realizar el pago, de lo que resulta su carácter de interrupción de la prescripción.

CUARTO. Cabe hacer referencia a la normativa civil y a su jurisprudencia, porque ayudan en la interpretación de la normativa administrativo-tributaria y tienen el carácter supletorio que les otorga el artículo 7.2 de la LGT. El artículo 1973 del Código Civil (CC) establece que "La prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor". Para el análisis de este precepto puede tomarse la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 18 de junio de 2004, recurso 6809/1999. Esta sentencia se ocupa de deslindar la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar, de la de su derecho a exigir el pago, que están diferenciadas en el derecho tributario y por ello dice:

<<Tercera.-El nudo gordiano de este recurso de casación es determinar si los actos interruptivos del derecho de la Administración a liquidar, como consecuencia de la interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa, por parte de los contribuyentes, contra los actos de liquidación de la deuda tributaria, así como las actuaciones de los propios Tribunales económico-administrativos extienden o no sus efectos interruptivos a la acción de cobro de la deuda. La Sala entiende que no, por lo que a continuación razona>>.

Aunque no es ésta la cuestión que interesa en el presente escrito de alegaciones. Lo que interesa de esta sentencia es que, para hacer el correspondiente análisis y elaborar su argumentación, recurre al derecho civil, a su normativa y a su jurisprudencia, y es esta remisión la que resulta pertinente traer a colación. Así, en esta sentencia se dice:

<<Cuarta.- Para resolver las cuestiones que hemos planteado, hay que profundizar en las diferencias más importantes existentes entre la prescripción civil y la prescripción tributaria.

El artículo 1973 del Código Civil dispone que «la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor». Como se aprecia hay dos vertientes una, quizás la más importante es por la exigencia del crédito por parte del acreedor, que puede llevar a cabo judicial o extrajudicialmente, y la otra por reconocimiento del deudor.

En el Derecho Tributario, la exigencia judicial o extrajudicial se sustituye por virtud de la autotutela de la Administración manifestada por las distintas facultades de ésta que, en esencia, son tres, la de autotutela declarativa, consistente en la de determinar la deuda tributaria mediante sus facultades comprobadoras e investigadoras y de liquidación; la de autotutela sancionadora, que es la acción para imponer sanciones tributarias, y la autotutela ejecutiva para cobrar las obligaciones tributarias por vía de apremio administrativo. Las tres, por su propia naturaleza son secuenciales, de modo que la primera que es la que nos interesa es prioritaria respecto de la segunda, y de la tercera pues la acción para cobrar nace cuando existe una liquidación administrativa o una obligación declarada por el sujeto pasivo no ingresada, pero lo que importa destacar es que la Administración Tributaria no solo ostenta dichas facultades, sino que, además, y esto es muy importante, está obligada a ejercerlas, de manera que practicada la liquidación y notificada, se inicia el período de ingreso en voluntario, y transcurrido éste sin que el contribuyente haya realizado el ingreso, la Administración está obligada a iniciar, sino se ha solicitado y concedido el aplazamiento o fraccionamiento a exigir su cumplimiento por vía ejecutiva, y si así no lo hiciere prescribirá la acción de cobro.>>

La idea que interesa traer a colación, esto es, la necesidad de estar al derecho civil, se encuentra también en la **sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2015, Sala de lo Contencioso sección 2ª. Recurso de casación 2426/2013, Manuel Martín Timón**, que en su FJ 4º dice que (la negrita es añadida):

<<[...] la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración y la del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada son dos modalidades de la prescripción conceptualmente distintas, pero que, de una parte tienen elementos comunes, y, de otra, tienen una especial relación entre ellas. Como elemento común figura el plazo de prescripción, que en ambos casos es el de cuatro años, y el fundamento, que en una y otra modalidad es el de la necesidad de dar estabilidad a las relaciones jurídicas, aplicando el principio de seguridad jurídica, ante la presunción de abandono que supone que el titular del derecho subjetivo que no ejercita el mismo durante un plazo determinado. **Por lo tanto, el fundamento de la prescripción en Derecho Tributario es el mismo que el que inspira la regulación de esta institución en el Derecho Privado (artículos 1930 y 1961 del Código Civil)**. Por otro lado, y como muestra de la especial relación entre la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria liquidada, el Tribunal Supremo ha resaltado que si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, también se produciría la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria (derecho a liquidar), por carencia de objeto, y, viceversa, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria dejaría sin sentido a la acción recaudatoria, aunque ésta no hubiera prescrito. En este sentido, Sentencia de 18 de junio de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina 6809/99), cuya doctrina ha sido reiterada en otras posteriores, como las de 19 de junio 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina 265/04); 5 de julio de 2010 (recurso de casación 725/05) y 27 de enero de 2011 (recurso de casación 3333/06). En fin, en la aplicación del denominado "totum revolutum" normativo representado por los artículos 64 y ss de la Ley General Tributaria 1963 , hoy superado en el artículo 68 de la Ley vigente, habrá de tener en cuenta la distinta eficacia de los distintos actos interruptivos de la prescripción, según se trate de la relativa a la determinación de la deuda tributaria o de su exigencia, extremo éste sobre el que se han pronunciado las Sentencias de esta Sala de 18 de junio de 2004 (recurso de casación 6809/1999), invocada por la parte recurrente y la de 19 de junio de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina 265/2004)>>.

Dicho esto, y volviendo a la **Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 18 de junio de 2004, recurso 6809/1999**, resulta que de las tres causas de interrupción de la prescripción recogidas en el artículo 1973 del CC, el Tribunal Supremo considera que las dos primeras no se dan en el ámbito tributario: la exigencia judicial o extrajudicial se sustituye por virtud de la autotulela; es ahí donde están las diferencias, pero no en la tercera causa de interrupción, esto es, cualquier acto de reconocimiento de deuda por el deudor.

Hecho este planteamiento, lo que este Departamento defiende es que esta tercera causa de interrupción de la prescripción civil es equiparable a la prevista en el artículo 68.2 c) de la LGT para el ámbito administrativo tributario, y las dudas que este último precepto pueda suscitar pueden aclararse a la luz de la aplicación jurisprudencial que se haya hecho de la tercera causa de interrupción recogida en el artículo 1973 del CC.

El acto de reconocimiento de deuda por el deudor opera en el ámbito civil tanto como declaración o aceptación inicial de ella y nacimiento de la misma como posterior reconocimiento de su existencia. En el ámbito tributario ese primer acto de declaración o nacimiento de la deuda se recoge en las autoliquidaciones, y los siguientes que puedan producirse tienen el mismo efecto en uno y otro ámbito del derecho. Es destacable que ambos hayan huido de encorsetar estos actos de interrupción estableciendo una forma concreta o una lista cerrada, y por eso ambos utilizan el adjetivo indefinido cualquier para acompañar a los nombres acto y actuación.

Si el cliente de un establecimiento comercial, deudor por bienes o servicios recibidos de ella, después de su reconocimiento inicial de la deuda y pasado un cierto tiempo, dirige un escrito al establecimiento preguntando cuál es el número de cuenta bancaria del acreedor en relación con la deuda, el derecho civil considera tal petición como un acto de reconocimiento de esta, tanto si finalmente la paga como si no, y en este sentido puede citarse al **Pleno de la Sala de lo Civil en su sentencia de 13 de septiembre de 2013, recurso 2397/2011**:

<<**El reconocimiento de deuda, afirmado en el motivo noveno como causa de interrupción del plazo de prescripción de la acción, pese a que puede consistir, no sólo en un negocio jurídico -sentencia de 6 de abril de 1974 -, sino también en cualquier conducta del sujeto pasivo de la relación de la que se infiera, directa o indirectamente, una conformidad con la existencia de la prestación debida (sentencia de 12 de marzo de 1970)(...)>>.**

En el ámbito tributario esa petición de número de cuenta es la solicitud de una carta de pago, precisamente, por lo que supone la actuación fehaciente a que se refiere el artículo 68.2 c) de la LGT. Si en el ámbito privado o civil la actuación descrita está interrumpiendo el plazo de prescripción, no se justifica que en el ámbito de las relaciones con la Administración tributaria no sea también así.

Es importante hacer referencia a la interpretación extensiva que la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo tiene en relación con el artículo 1973 CC, porque el derecho legítimo del acreedor ha de ser protegido. Como ejemplos de esto pueden citarse las siguientes sentencias (la negrita es añadida en todos los casos):

Sala de lo Civil, sentencia de 2 de noviembre de 2021, recurso 4909/2018.

En esta sentencia se dice que:

<<Esta Sala ha establecido, en interpretación del art. 1973 del CC, que la solicitud de conciliación equivale a estos efectos al ejercicio de la acción ante los tribunales (sentencia 62/2018, de 5 de febrero), y la sentencia 1003/2002, de 28 octubre, mantiene la eficacia interruptiva respecto de "cualquier interpelación judicial", lo que hoy en día expresamente establece el art. 143 de la Ley de Jurisdicción Voluntaria>>.

Sala de lo Civil, sentencia de 5 febrero 2020, recurso 100/2017.

Esta sentencia constituye el último pronunciamiento jurisprudencial que compila la doctrina de la Sala Primera acerca del reconocimiento de deuda interruptor de la prescripción, diciendo:

<<En efecto, como hemos declarado en la STS 412/2019, de 9 de julio, en un caso similar al presente: "El reconocimiento de deuda como declaración en la que un sujeto de Derecho admite adeudar a otro una prestación, sea o no dineraria, no está sujeto a la observancia de una concreta forma condicionante de su eficacia jurídica, si bien es lo normal que se refleje por escrito a efectos probatorios. Tampoco se encuentra expresamente regulado en el Código Civil, a diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos jurídicos foráneos. Se hace referencia al reconocimiento en el art. 1973 CC, como causa de interrupción de la prescripción; sin embargo, carecemos de una regulación sistemática del instituto>>

QUINTO. Para finalizar, hay un argumento que no puede obviarse: la necesidad de aplicar el instituto de la prescripción de una forma cautelosa y restrictiva, como impone la producción jurisprudencial.

Se ha expuesto que se puede y se debe hacer referencia a la normativa civil y a su jurisprudencia, porque ayudan en la interpretación de la normativa administrativo tributaria y tienen el carácter supletorio que les otorga el artículo 7.2 de la LGT.

El artículo 1973 del Código Civil (CC) establece que La prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor.

Pues bien, la **sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2021, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 4909/2018**, en relación a una reclamación de daños, en su FJ 4º, punto 4.2, y sobre la pretendida prescripción de la reclamación, refiere que (la negrita es añadida):

<<(…) Esta Sala ha establecido, en interpretación del art. 1973 del CC, que la solicitud de conciliación equivale a estos efectos al ejercicio de la acción ante los tribunales (sentencia 62/2018, de 5 de febrero), y la sentencia 1003/2002, de 28 octubre, mantiene la eficacia interruptiva respecto de "cualquier interrelación judicial", lo que hoy en día expresamente establece el art. 143 de la Ley de Jurisdicción Voluntaria. [...]. Señalar, por último, que la prescripción es una institución que, no fundada en principios de estricta justicia sino en la presunción de abandono o dejadez en el ejercicio del propio derecho, determina que su aplicación por los tribunales deba ser cautelosa y restrictiva (SSTS 877/2005, de 2 de noviembre; 134/2012, de 27 de febrero; 623/2016, de 20 de octubre; 708/2016, de 25 de noviembre, 721/2016, de 5 de diciembre; 326/2019, de 6 de junio y 279/2020, de 10 de junio, entre otras muchas). (...)>>

Esta es la idea nuclear: si de lo que se trata es de la prescripción de la acción de cobro, lo que se debe poner sobre la mesa es el abandono o la dejadez del propio derecho, nada más; la desidia o molicie del acreedor en el ejercicio de su derecho al cobro y en el bien entendido de que la aplicación de tal figura debe ser cautelosa y restrictiva.

Interesa destacar la resolución TEAC de 11 de diciembre de 2012, RG 4955-10, que sostiene que la prescripción extintiva consiste en la extinción del derecho o acción como consecuencia de su falta de ejercicio por parte de su titular -concurra o no la voluntad de este en orden a la extinción- durante el tiempo normativamente establecido. De esta manera, si la causa de la prescripción es el silencio de la relación jurídica, es claro que la ruptura de ese silencio impedirá la prescripción. De cara a la acción de cobro, lo relevante es que se constate la voluntad del acreedor de exigir el pago de la deuda, no requiriéndose que tal acción sea plenamente válida y eficaz sino su conocimiento formal por el deudor. En esta dirección, la jurisprudencia enseña que la prescripción "se basa en la presunción de abandono de un derecho por su titular" (sentencia del Tribunal Supremo 12 de junio de 1990), presunción que debe interrumpirse siempre que exista una voluntad inequívoca contraria a dicho abandono, aunque el acto en que se refleja no sea el más adecuado jurídicamente.

No puede entenderse producido el abandono cuando exista una realidad de actividad administrativa reveladora de la voluntad de la Administración tributaria de exigir el pago y evitar la extinción de la obligación tributaria (la negrita es añadida):

<<[...] En efecto, la prescripción extintiva consiste en la extinción de un derecho o acción como consecuencia de la falta de su ejercicio por parte de su titular concurra o no la voluntad de éste en orden a la extinción- durante el tiempo normativamente establecido.

Si la causa de la prescripción es el silencio de la relación jurídica, es claro que la ruptura de este silencio impedirá que la prescripción se produzca. Por interrupción de la prescripción conocemos, pues, las causas que determinan un impedimento de la prescripción e imponen que el tiempo tenga que volver a contarse de nuevo por entero. A tales fines debemos descender ahora al artículo 66 de la LGT de 1963 que establece las causas de interrupción de la prescripción, donde se puede observar que lo realmente relevante es que se rompa lo que antes llamábamos silencio de la relación jurídica y se constate la voluntad del acreedor de exigir el pago de la deuda o la del deudor de reconocerla, aunque sea para oponerse a la misma. A tal conclusión se llega desde una interpretación literal del artículo 66 mencionado. Así, su apartado 1 a) otorga eficacia interruptiva de la prescripción a "cualquier" acción administrativa conducente a la satisfacción del impuesto, siempre y cuando se realice con el conocimiento formal del sujeto pasivo. **No se exige que tal acción deba ser plenamente válida y eficaz, sino su conocimiento formal.** Incluso el empleo del término acción se extiende más allá de los actos administrativos en sentido estricto para alcanzar a cualquier otra conducta de la Administración Tributaria. El apartado 1 b), por su parte, dispone que interrumpe la prescripción "la interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase", por lo que interrumpe la prescripción cualquier actuación del interesado que se oponga a la deuda o a su procedimiento recaudatorio, ya que significan un acto de reconocimiento de su existencia. Por tanto, el espíritu y la finalidad a la que tiende la prescripción tributaria es la de evitar la extinción de una obligación tributaria cuando existe una actividad de las partes dirigida a su exigencia o a su reconocimiento. En esta dirección la jurisprudencia nos enseña que la prescripción "se basa en la presunción de abandono de un derecho por su titular" (STS 12 de junio de 1990), presunción que debe interrumpirse siempre que exista una voluntad inequívoca contraria a dicho abandono, aunque el acto en que se refleja no sea el más adecuado jurídicamente. **No puede entenderse producido el abandono siempre que exista una realidad de actividad administrativa reveladora de la voluntad de la Administración tributaria de exigir el pago y evitar la extinción de la obligación tributaria.** [...].

La tesis de que los actos anulados interrumpen -como regla general- la prescripción ha sido sustentada por el Tribunal Económico- Administrativo Central que en su Resolución de 6 marzo de 1996 que señala que "la nulidad de una liquidación tributaria no implica la desaparición de su efecto interruptivo". En el mismo sentido se manifiestan las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1999 (AR9274) y de 19 de abril de 2006, en interés de ley y que recoge la reciente **sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010**>>.

Esta resolución fue confirmada por la **sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2013**, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 76/2013. Esta sentencia sostiene que lo determinante para la interrupción es que exista una inequívoca voluntad contraria al abandono del derecho, aunque lo actuado no sea lo más adecuado jurídicamente y añade que "los actos recaudatorios anulados interrumpen la prescripción. Tan sólo no la interrumpen los casos de declaraciones de nulidad de pleno derecho."

Tras estas reflexiones, tanto civiles como contenciosas, no cabe duda alguna: es la inacción, el silencio en la relación, el abandono, la desidia en el ejercicio del derecho los que determinan la prescripción de la acción de cobro.

Y si hay actividad, si se rompe el silencio, si se están haciendo cosas, aunque no sean las más adecuadas, incluso si lo hecho adolece de vicio de anulabilidad -salvas las cautelas ante las diligencias argucia, no cabe hablar de prescripción, por la sencilla razón de que "estamos en ello"; se está procurando el cobro.

Hay que insistir en que esta es la idea nuclear: lo que justifica la prescripción de la acción de cobro, lo que se debe poner en el centro del debate sobre cuándo se produce, es el abandono o la dejadez del propio derecho; la desidia o molicie del acreedor en el ejercicio de su derecho al cobro y nada más, y en el bien entendido de que la aplicación de tal figura debe ser cautelosa y restrictiva.

Dicho esto, si el obligado solicita el instrumento necesario para hacer efectivo el pago y el acreedor diligente le contesta al punto facilitándosele, no cabe entender silencio en la relación jurídica. No hay aquí dejadez por parte de nadie.

No puede hablarse de molicie, dejadez, silencio o abandono. Este Centro Directivo considera que no puede hablarse de nada de esto ni por asomo, sino más bien de todo lo contrario: una actuación prestacional, una contestación puntual y diligente al ciudadano.

POR TODO LO ANTERIOR

Este Departamento de Recaudación SOLICITA que el Tribunal Económico Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso de alzada, estableciendo como criterio lo siguiente:

La solicitud de carta de pago por parte del obligado tributario respecto de su deuda -bien sea de forma presencial en las oficinas de la Agencia Tributaria, bien por vía telemática, bien a través de los servicios de atención telefónica u otro medio-, constituye una interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir el pago>>.

TERCERO: La declarada responsable subsidiaria que tuvo en su día la condición de interesada ante el TEAR de Andalucía, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en virtud del artículo 242.3 de la LGT, no ha formulado alegaciones en el plazo concedido al efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ha sido interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT contra la resolución del TEAR de Andalucía de fecha 17 de noviembre de 2022 (RG 41/4286/2021 y acumuladas) en la que, en síntesis, se declaró prescrito el derecho de la AEAT para exigir el pago de la deuda tributaria exigida a la responsable subsidiaria por entender que no se había producido ninguna interrupción válida del citado plazo prescriptivo.

En particular, la estimación de la reclamación se produjo por entender el citado Tribunal Regional que la obtención por el deudor principal de las cartas de pago a través de la web de la AEAT no generaban una válida interrupción del plazo de prescripción- tesis con la que discrepa la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT y que funda el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio-.

Por ende, **la cuestión controvertida consiste en determinar si la solicitud por parte del obligado tributario de una carta de pago (y con independencia de si la misma se ha cursado telemáticamente, de forma presencial en las oficinas de la Agencia Tributaria, telefónicamente o por cualquier otro medio) constituye o no una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria y, por ende, si tiene o no eficacia para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias de acuerdo con el artículo 68.2.c) LGT.**

TERCERO: Dispone el artículo 66 LGT:

Artículo 66 LGT. Plazos de prescripción:

<<Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

b) *El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*

c) *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.*

d) *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>>*

Fijando el artículo 67.1 de la LGT el *dies a quo* del citado plazo de prescripción:

<<1. *El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas*

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios>>

Por su parte, el artículo 68 LGT, concerniente a la interrupción de los plazos de prescripción, señala en su apartado segundo:

<<2. *El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:*

a) *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.*

b) *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.

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

En cuanto a la regulación de la carta de pago, la Ley General Tributaria no contiene mención alguna al concepto de "carta de pago"; mención que sí se recoge en el Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, que establece que la carta de pago, una vez suscrita o validada por los órganos competentes o entidades autorizadas, sirve de justificante del pago en efectivo realizado:

Artículo 41 RGR. Justificantes y certificaciones del pago.

<<1. Quien realice el pago de una deuda conforme a lo dispuesto en este reglamento tendrá derecho a que se le entregue un justificante del pago.

2. Los justificantes del pago en efectivo serán, según los casos:

a) Los recibos.

b) Las cartas de pago suscritas o validadas por órganos competentes o por entidades autorizadas para recibir el pago.

c) Las certificaciones acreditativas del ingreso efectuado.

d) Cualquier otro documento al que se otorgue expresamente el carácter de justificante de pago por el Ministerio de Economía y Hacienda y, en particular, los determinados por la normativa reguladora de los ingresos por vía telemática.

3. Los justificantes de pago en efectivo deberán indicar, al menos, las siguientes circunstancias:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del deudor.

b) Concepto, importe de la deuda y periodo a que se refiere.

c) Fecha de pago.

d) Órgano, persona o entidad que lo expide>>.

Así, ese justificante de pago tiene efecto liberatorio, esto es, libera de la deuda al deudor ex artículo 34.4 del citado cuerpo reglamentario:

<<Cuando el pago se realice a través de entidades de crédito u otras personas autorizadas, la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a este desde la fecha que se consigne en el justificante 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>>.

Reglamentariamente también se establece, en el artículo 19.7 RGR, cómo han de realizar las entidades colaboradoras esa validación a la cual está supeditada, ex artículo 41.2.b) RGR antes citado, la consideración de que el documento es un auténtico "justificante de ingreso" con efecto liberatorio:

<<7. La entidad colaboradora que deba admitir un ingreso para el Tesoro comprobará previamente a su abono en cuenta los siguientes datos:

a) La coincidencia exacta de la cuantía a ingresar con la cifra que figure como importe del ingreso en la autoliquidación o documento de ingreso.

b) Que los citados documentos lleven adheridas las etiquetas de identificación u otro medio de identificación o, en su caso, que en ellos se consignen el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio del obligado al pago, número de identificación fiscal, concepto y periodo a que corresponde el citado pago.

Si resultase conforme la comprobación señalada en los párrafos a) y b), la entidad colaboradora procederá a extender en el documento destinado a tal efecto de los que componen la autoliquidación o en el documento de ingreso validación, bien mecánica mediante máquina contable, bien manual mediante sello, de los siguientes conceptos: fecha del ingreso, total ingresado, concepto, clave de la entidad y de la oficina receptora, certificando de este modo el concepto del ingreso, así como que este se ha efectuado en la cuenta del Tesoro.

Cada Administración podrá establecer que la validación de los ingresos por las entidades colaboradoras se lleve a cabo mediante procedimientos distintos de los recogidos en el párrafo anterior, en particular, en aquellos casos en los que el ingreso se efectúe de forma no presencial.

En todo caso, los procedimientos de validación que se establezcan deberán garantizar la correcta identificación de la información asociada al ingreso que para cada medio de pago se determinen>>

Y el artículo 19 del Reglamento General de Recaudación "Procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras de la recaudación" establece en su apartado 5:

<<5. Si el ingreso es consecuencia de una liquidación practicada por la Administración y notificada al obligado al pago, aquel se realizará en la entidad colaboradora mediante la presentación del documento de ingreso según modelo establecido por el Ministerio de Economía y Hacienda>>

De la normativa reglamentaria anteriormente expuesta se evidencia que cuando un obligado tributario procede al pago en efectivo ante una entidad autorizada, tiene derecho a la obtención de un justificante de pago (en la denominación empleada en el artículo 41 RGR) o, lo que es lo mismo, un justificante de ingreso (en la denominación empleada por el mismo cuerpo normativo en su artículo 34.4). Este justificante de pago/ ingreso se obtiene cuando, la entidad de crédito colaboradora en la gestión recaudatoria - previa comprobación de los datos pertinentes- realiza una validación sobre el documento de ingreso de la autoliquidación o sobre la carta de pago en el caso de deudas liquidadas por la Administración.

Pues bien, el hecho de que la carta de pago pueda convertirse en un justificante de pago en el caso de ser validada, no permite directamente entender que su solicitud u obtención por un obligado tributario sea una "actuación conducente al pago o extinción de la deuda tributaria" puesto que, en realidad, sería una actuación tendente a la obtención de una prueba liberatoria para él. Piénsese, por ejemplo, el caso en el que un obligado tributario hubiera pagado en efectivo una deuda en una entidad de crédito y la misma, por

error u omisión, no hubiera validado la carta de pago. Si posteriormente el obligado acudiera a la entidad financiera exigiendo la validación para, así, disponer de un justificante de pago, esto no podría calificarse de "actuación conducente al pago o extinción de la deuda tributaria", sino que, como decimos, sería una actuación tendente meramente a la obtención de una prueba liberatoria. Así, en ese caso, sería el pago previo realizado y no la posterior petición del justificante a la entidad bancaria, la actuación del contribuyente que generaría una interrupción válida de la prescripción del derecho de la AEAT a exigir el pago de las deudas.

Tampoco el que la carta de pago sea un documento mediante el cual el obligado tributario puede realizar el pago de la liquidación tributaria (art 19 RGR antes transcrito) supone, como pretende la Directora recurrente, que la solicitud cursada por un obligado tributario a la AEAT para obtener una carta de pago se considere una actuación "conducente al pago o extinción de la deuda tributaria". La trascendencia del efecto que se le pretende atribuir a esa solicitud, la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda liquidada, requiere, como señala la jurisprudencia, una aplicación cautelosa y restrictiva, siendo necesario que se constate una voluntad inequívoca de que dicha actuación del obligado tributario - la solicitud de la carta de pago-está dirigida al pago o extinción de la deuda, voluntad inequívoca que este Tribunal considera no se puede afirmar que derive de esa mera solicitud, sin que baste a estos efectos una mera presunción de dicha voluntad. Piénsese que la solicitud de dicha carta de pago puede responder únicamente a un deseo de información: el conocimiento de las deudas liquidadas que, según la Administración tributaria, el solicitante tiene pendiente de pago en el momento de la solicitud. Siendo la solicitud de una carta de pago una actuación del obligado tributario que, en sí misma, no está dirigida necesariamente al pago o extinción de aquéllas, no cabe atribuirle efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Finalmente, debemos dar respuesta a la alusión que la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT realiza en sus alegaciones a la normativa civil debido al carácter supletorio que le otorga el artículo 7.2 LGT y, más específicamente, a la invocación realizada al artículo 1973 del Código Civil que dispone que "*La prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor*".

La Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT defiende que esta tercera causa de interrupción de la prescripción civil, esto es, la interrupción por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor, es equiparable a la prevista en el artículo 68.2 c) de la LGT para el ámbito administrativo-tributario y, por tanto, que las dudas que este último precepto pudiera suscitar, podrían aclararse a la luz de la jurisprudencia relativa a la prescripción civil.

Aún aceptando, a efectos meramente dialécticos, la equiparabilidad pretendida por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT entre la tercera causa de interrupción de la prescripción civil recogida en el artículo 1973 del Código Civil y la prevista en el artículo 68.2.c) de la LGT, lo cierto es que este TEAC estima que no cabe considerar la mera solicitud de una carta de pago como un acto de reconocimiento de la deuda por el solicitante. Como hemos señalado, el obligado tributario puede solicitar la carta de pago a los sólo efectos de obtener información sobre las deudas liquidadas que, según la Administración tributaria, el solicitante tiene pendiente de pago en el momento de la solicitud. Y en este sentido, la solicitud de la carta de pago se realiza siguiendo los mismos cauces tanto por el obligado tributario que verdaderamente adeuda alguna cantidad, como por aquel que ha satisfecho debidamente todos sus débitos tributarios. Prueba de ello es, por ejemplo, el acceso telemático a través de la página web de la AEAT para la obtención de una carta de pago que se realizaría igual por ambos obligados tributarios. La diferencia radicaría, únicamente, en que tras especificar el NIF del contribuyente, de no existir deuda alguna, saldrá un mensaje de error y no la carta de pago. Téngase presente que la controvertida eficacia interruptiva de la prescripción de la solicitud de la carta de pago debe residenciarse en el acto en sí, con independencia de las actuaciones posteriores que el obligado tributario pueda realizar una vez recibido dicho documento. Dicho con otras palabras, no cabe valorar dicha eficacia interruptiva a posteriori, en función de los actos del solicitante realizados tras la recepción de la carta de pago. Pues bien, si resulta posible la solicitud de una carta de pago cuando el obligado tributario no tiene ninguna deuda pendiente, eso significa que el acto en sí de solicitud de una carta de pago no supone reconocimiento de deuda alguna.

Por otra parte, tampoco cabe acoger el argumento de que si un contribuyente no muestra su disconformidad con la carta de pago, estaría reconociendo la existencia de la deuda en ella contenida en el sentido del artículo 1973 del Código Civil, y ello porque dicha impugnación no es posible, como ha venido manteniendo este TEAC en resoluciones de 19 de junio de 2023 (RG 5050/2020) y de 20 de noviembre de 2023 (RG 7137/2021), al considerar la carta de pago como un acto administrativo de trámite frente al que no cabe interponer reclamación económico-administrativa .

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**, acuerda, **DESESTIMARLO** y unificar criterio en el sentido siguiente:

La solicitud de una carta de pago por parte de un obligado tributario respecto de su deuda no constituye acto con eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias de acuerdo con el artículo 68.2 c) de la LGT .