

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088805

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de febrero de 2023

Sala 3.^a

R.G. 7887/2022

SUMARIO:

Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por actuación del obligado tributario conducente a la liquidación. Solicitud de un certificado de deudas. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si la solicitud por parte del obligado tributario de un certificado de deudas 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 art. 68.2.c) de la Ley 58/2003 (LGT).

Pues bien, es el RD 1065/2007 (RGAT) el que realiza la labor de desarrollo de la función certificadora de la Administración tributaria de forma integral, desde la definición del concepto de certificado hasta los efectos que del mismo se pueden derivar, pasando por la determinación de su contenido.

Propiamente, lo que se acredita con los certificados es el conocimiento o desconocimiento que la Administración tiene sobre los hechos a los que se refiere el certificado, según la naturaleza y finalidad de éste. En concreto, el certificado de deudas lo que viene a certificar es el conocimiento que la Administración tributaria tiene, a partir de sus bases de datos, de las deudas tributarias pendientes de pago del obligado tributario solicitante de aquél.

El certificado de deudas tiene carácter meramente informativo. Con la solicitud de dicho certificado el obligado tributario pide a la AEAT que le informe sobre las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas que le constan pendientes de pago conforme a las bases de datos de aquélla. A juicio del Tribunal Central la actuación del interesado con dicha solicitud va encaminada en exclusiva a obtener la información indicada con la finalidad de hacerla valer en procedimientos frente a otras Administraciones públicas distintas de la AEAT o ante personas o entidades particulares interesadas. No puede considerarse, por tanto, dicha solicitud como una actuación conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

Incluso admitiendo a efectos dialécticos que la solicitud del certificado por el interesado pudiera desvincularse de su eficacia probatoria frente a otras Administraciones públicas distintas de la AEAT o frente a otras personas o entidades interesadas, quedando constreñida al ámbito del propio conocimiento de las deudas por aquél, dicha solicitud no puede considerarse una actuación conducente al pago o extinción de las deudas porque, como señala la Directora General de Tributos, «solo manifiesta una voluntad de obtener información por parte del obligado tributario», constituida por los importes y conceptos adeudados, pero no necesariamente para proceder a su pago o extinción porque dicha información puede tener una finalidad distinta como, por ejemplo, impugnar posibles deudas liquidadas por la AEAT que, por no haberse notificado con arreglo a Derecho, no llegaron al conocimiento del interesado sino cuando éste tomó conciencia de su posible existencia como consecuencia del embargo de sus saldos bancarios. En definitiva, la solicitud del certificado de deudas pendientes no implica por sí misma una actuación conducente al pago o extinción de las deudas.

Téngase presente que la controvertida eficacia interruptiva de la prescripción de la solicitud del certificado de deudas debe residenciarse en el acto en sí, con independencia de las actuaciones posteriores que el obligado tributario pueda realizar una vez recibida la información solicitada. Dicho con otras palabras, no cabe valorar dicha eficacia interruptiva a posteriori, en función de los actos del solicitante realizados tras la recepción del certificado. Pues bien, si resulta posible la solicitud de un certificado de deudas cuando el obligado tributario no tiene ninguna pendiente, eso significa que el acto en sí de solicitud de un certificado de esa naturaleza no supone reconocimiento de deuda alguna. Por otra parte, si, aunque no pueda interponerse recurso contra el certificado tributario a tenor del art. 75.1 del RD 1065/2007 (RGAT), el art. 73 de esta norma permite al obligado tributario manifestar su disconformidad con los datos contenidos en el certificado y solicitar la modificación de éste, eso significa también que la solicitud del certificado no constituye *per se* un acto de reconocimiento de la deuda por el obligado tributario.

Por último, tampoco la notificación al interesado del certificado de deudas constituye un acto con capacidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 66, 67, 68, 99 y 117.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 70, 71, 73, 75 y 76.
Código Civil, art. 1973.

En Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de septiembre de 2022, a iniciativa propia

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, Sala desconcentrada de Granada, ha dictado con fecha 10 de junio de 2022 resolución 23-00009-2022 relativa a una desestimación de una solicitud de baja por prescripción de deudas dictada por la Dependencia Regional de Recaudación de la A.E.A.T. de Jaén.

La cuestión controvertida consistía en determinar si la solicitud por parte del obligado tributario de un certificado de deudas constituía o no una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala desconcentrada de Granada considera en su resolución que dicha solicitud sí constituye una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria y por ello tuvo 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 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido distinto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en resolución de 23 de diciembre de 2021 (RG 32-510-2021).

Segundo.

En vista de los hechos anteriores la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, a iniciativa propia, acordó el 26 de septiembre de 2022 el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda así como a la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Tercero.

En el caso del TEAR de Andalucía, el obligado tributario solicitó el 27 de enero de 2021 "*certificado de deuda pendiente*". La AEAT emitió "*certificado de deudas*" el 19 de febrero de 2021 del siguiente tenor:

"Una vez examinados los datos y demás antecedentes obrantes en la base de datos de la A.E.A.T., con respecto al obligado al pago, existen en gestión de cobro pendientes de ingreso los siguientes débitos, a fecha **19-02-2021**, que se desglosan en:

(.....).

Las deudas anteriores son las liquidadas y contabilizadas hasta el día de hoy a nombre del contribuyente arriba referenciado, sin perjuicio de las obligaciones que pudieran estar incumplidas y de las cuales, caso de que así fuera, este órgano de Recaudación no tiene conocimiento.

Tampoco se incluyen en la presente certificación, los **intereses de demora** que pudieran corresponder a las distintas deudas, cuya liquidación, en su caso, se efectuará oportunamente.

Asimismo, se le informa que pudieran existir ingresos realizados que estuvieran pendientes de aplicación.

El presente certificado tiene **carácter informativo** (de acuerdo con lo establecido en el art.75.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos), y no se puede interponer recurso alguno contra él, sin perjuicio de poder manifestar su

disconformidad en la forma y plazos prevista en el art. 73.4 del mismo texto legal, y de los recursos que pudieran interponerse contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

NOTA IMPORTANTE: El presente Certificado carece de validez ante cualquier Administración Pública, no supliendo en ningún caso a los requeridos por dichas Administraciones Públicas a los efectos de Renovación de Tarjetas de Transportes, Procedimientos de Extranjería, Obtención de Subvenciones ni Contratación con las mismas, ni al Certificado de Contratistas/Subcontratistas previsto en el art. 43.1.f de la Ley 58/2003 General Tributaria a efectos de exención de responsabilidades, puesto que el presente certificado hace referencia exclusivamente a las deudas liquidadas y pendientes de ingreso, sin perjuicio de que puedan existir otras deudas sin liquidar por obligaciones tributarias incumplidas, por posibles responsabilidades en que haya incurrido el deudor, o por períodos susceptibles de actuación inspectora".

Posteriormente, el 10 de diciembre de 2021, el obligado tributario solicita de la AEAT "LA BAJA POR PRESCRIPCIÓN" de una serie de deudas tributarias que identifica en su escrito. Dicha solicitud fue desestimada por acuerdo de 13 de diciembre de 2021 en el que la AEAT rechaza la pretensión del interesado considerando que la solicitud del certificado de deudas, presentada el 27 de enero de 2021, había interrumpido la prescripción por virtud del artículo 68.2.c) de la LGT.

Frente a la resolución desestimatoria de su solicitud el obligado tributario interpuso la reclamación ante el TEAR de Andalucía, alegando, en palabras del TEAR, que "la solicitud de un certificado de deudas no es una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o la extinción de la deuda tributaria, es solo una solicitud informativa que no implica ninguna actuación conducente al pago o la extinción de la deuda".

El TEAR de Andalucía argumenta en su resolución de 10 de junio de 2022 (RG 23/00009/2022) del modo siguiente (la negrita es añadida):

<<CUARTO.- (.....).

Tal y como se ha detallado en el apartado correspondiente a los antecedentes, el interesado presenta, en fecha 10/12/2021, solicitud de prescripción de las citadas deudas, que se resuelve mediante comunicación dictada por la Administración y notificada a la reclamante en fecha 13/12/2021, declarando la no prescripción de ninguna de las anteriores deudas en base a los datos expuestos y que figuran en el expediente electrónico.

Alega la entidad reclamante que la solicitud de un certificado de deudas no es una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o la extinción de la deuda tributaria, sino que se trata únicamente de una solicitud informativa que no implica ninguna actuación conducente al pago o la extinción de la deuda.

Las alegaciones formuladas, no pueden ser aceptadas por este Tribunal, pues, del artículo 68.2.c) de la LGT, anteriormente transcrito, se infiere la interrupción de la prescripción por cualquier acto fehaciente realizado por el obligado, conducente al pago o extinción de la deuda, como ocurre en el presente caso en el que **debe concluirse que la mencionada solicitud sí tuvo eficacia interruptiva de la prescripción, pues la misma únicamente puede tener sentido para llegar al conocimiento de los importes adeudados, lo que lógicamente va dirigido a su pago o extinción.**

Así, no habiendo transcurrido más de cuatro años entre las fechas de liquidación de las respectivas deudas y las de interrupción de la prescripción anteriormente detalladas, este Tribunal entiende que no se ha producido la prescripción de las mismas.

QUINTO.- Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, no pueden ser aceptadas las alegaciones de la reclamante, declarandose conforme a Derecho el acto administrativo impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado>>.

Cuarto.

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido contrario el TEAR de Galicia en su resolución de 23 de diciembre de 2021 (RG 32/00510/2021).

En el supuesto examinado por el TEAR de Galicia el obligado tributario formuló una solicitud a la AEAT por la que interesaba "la emisión de certificado de deudas con la Administración, por tener que presentar dicho documento ante Organismos oficiales". La AEAT emitió "certificado de deudas" el 10 de mayo de 2019 del siguiente tenor:

"Una vez examinados los datos y demás antecedentes obrantes en la base de datos de la A.E.A.T., con respecto al obligado al pago, existen en gestión de cobro pendientes de ingreso, los siguientes débitos, a fecha **10-05-2019**, que se desglosan en:

(.....).

Las deudas anteriores son las liquidadas y contabilizadas hasta el día de hoy a nombre del contribuyente arriba referenciado, sin perjuicio de las obligaciones que pudieran estar incumplidas y de las cuales, caso de que así fuera, este órgano de Recaudación no tiene conocimiento.

Tampoco se incluyen en la presente certificación, los **intereses de demora** que pudieran corresponder a las distintas deudas, cuya liquidación, en su caso, se efectuará oportunamente.

Asimismo, se le informa que pudieran existir ingresos realizados que estuvieran pendientes de aplicación.

El presente certificado tiene **carácter informativo** (de acuerdo con lo establecido en el art.75.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos), y no se puede interponer recurso alguno contra él, sin perjuicio de poder manifestar su disconformidad en la forma y plazos prevista en el art. 73.4 del mismo texto legal, y de los recursos que pudieran interponerse contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

NOTA IMPORTANTE: El presente Certificado carece de validez ante cualquier Administración Pública, no supliendo en ningún caso a los requeridos por dichas Administraciones Públicas a los efectos de Renovación de Tarjetas de Transportes, Procedimientos de Extranjería, Obtención de Subvenciones ni Contratación con las mismas, ni al Certificado de Contratistas/Subcontratistas previsto en el art. 43.1.f de la Ley 58/2003 General Tributaria a efectos de exención de responsabilidades, puesto que el presente certificado hace referencia exclusivamente a las deudas liquidadas y pendientes de ingreso, sin perjuicio de que puedan existir otras deudas sin liquidar por obligaciones tributarias incumplidas, por posibles responsabilidades en que haya incurrido el deudor, o por periodos susceptibles de actuación inspectora".

La Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT dictó posteriormente acuerdo de compensación de oficio de parte de una sanción consignada en el certificado, acuerdo que, recurrido en reposición, fue confirmado. Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición el obligado tributario interpuso la reclamación ante el TEAR de Galicia, alegando, en síntesis, en palabras del TEAR, *"la prescripción de la sanción con anterioridad del acuerdo de compensación, sin que la solicitud de certificado de deudas y el propio certificado emitido tengan efecto interruptor de la prescripción"*.

La resolución del TEAR de Galicia se pronuncia en los términos que siguen (la negrita es añadida):

<<QUINTO.- Pues bien, como bien argumenta la parte reclamante, **la solicitud de un certificado de deudas y su emisión, constituyen una actuación de carácter informativo y genérico**, no susceptible de recurso, según se establece en el artículo 75 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), y que, **en ningún caso, se puede considerar dicha solicitud como una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago de la deuda, ni tampoco la emisión de un certificado de deudas como una acción de la Administración tributaria dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda**, respecto de la que, además, en este caso, al tiempo de solicitarse y emitirse el certificado, ya se había iniciado el periodo ejecutivo de pago de la deuda y notificado la correspondiente providencia de apremio.

Por tanto, no constando en el expediente actuaciones interruptivas de la prescripción del derecho a cobrar la deuda con clave de liquidación nº (.....), entre la notificación de la providencia de apremio, realizada el 18/03/2016, y el acuerdo de compensación de oficio de deudas en periodo ejecutivo, debe reputarse prescrito el derecho tal derecho a exigir el pago de la deuda, procediendo anular el acuerdo de compensación de oficio nº (.....), y la resolución impugnada que trae causa del mismo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>.

Quinto.

En el trámite concedido en el presente procedimiento la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT formuló las alegaciones siguientes:

1.- Siendo la cuestión controvertida si la solicitud de un certificado de deudas, por parte del obligado tributario, y la emisión de dicho certificado, es o no una actuación interruptiva del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas a los efectos del artículo 68.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), lo primero es delimitar su concepto o contenido, diferenciándolo de otros certificados solicitados.

En este sentido, quedaría fuera a los efectos de este escrito el certificado al que se refiere el artículo 43.1 f) de la LGT, para evitar la responsabilidad tributaria regulada en ese artículo, así como al que se refiere el artículo 175.2

de la LGT, cuya finalidad es limitar la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.1 c) de la misma norma, y que además se refiere a deudas de las que no es titular el propio solicitante.

Así pues, dejando aparte los certificados anteriores, cuya finalidad está específica y claramente establecida en la propia LGT, puede decirse que los demás constituyen actuaciones fehacientes de los obligados tributarios conducentes al pago o extinción de las deudas tributarias, porque **constituyen una actuación preparatoria que, sin ser obligatoria, acredita esa finalidad, porque tiende a ella y a ninguna otra**, incluso aunque finalmente, por diferentes razones, el pago o la extinción de la deuda no llegue a producirse. Esta es la razón por la que la resolución de 10 de junio de 2020 del TEAR de Andalucía (Sala de Granada) concluye que la solicitud del certificado *sí tuvo eficacia interruptiva de la prescripción, pues la misma únicamente puede tener sentido para llegar al conocimiento de los importes adeudados, lo que lógicamente va dirigido a su pago o extinción.*

No debe perderse de vista que el artículo 68.2 c) de la LGT establece que la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas se interrumpe *por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria*, siendo el verbo elegido por el legislador -conducir- el que da la clave para la correcta aplicación de este apartado c). 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.

También ha de tenerse en cuenta que puede 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 del certificado tenga o no intención de pagar sus deudas. Lo determinante es el dato objetivo de que solicita un documento administrativo que acredita cuantitativa y cualitativamente la deuda pendiente en el momento de su emisión, exactamente igual que si en vez de un certificado, el deudor hubiera solicitado una carta de pago; tampoco en este caso la solicitud y emisión del documento garantizan por sí mismas el pago de la deuda o su extinción, pero es -como la solicitud del certificado y su emisión- un instrumento para conocer el montante actual de la deuda y tiene como finalidad su pago o su extinción, aunque no llegue a cumplir ninguno de los dos.

Si en el caso de una solicitud de una carta de pago, no hay duda de que cumple lo exigido por el artículo 68.2 c) de la LGT para que sea considerada como un acto interruptivo de la prescripción, lo mismo ha de predicarse de la solicitud de un certificado de deudas, porque en ambos casos su cualidad interruptiva de la prescripción se deriva de su carácter tendencial -una de sus finalidades es claramente el pago o extinción de la deuda- sin que sea exigible un determinado resultado para tener ese carácter y esa finalidad, porque tal resultado no está exigido por la norma, para la que basta que la acción del obligado tienda al pago o extinción.

2.- La resolución de 23 de diciembre de 2021 del TEAR de Galicia fundamenta su rechazo a considerar que la solicitud del certificado de deudas interrumpa la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago en que *constituye una actuación de carácter informativo y genérico, no susceptible de recurso.*

El carácter informativo está claro, no plantea ninguna duda. Lo que no se entiende bien es lo de *carácter genérico*, porque esta expresión no se utiliza en el artículo 75 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio - que es la norma en que se basa la resolución que dicta el TEAR Galicia-.

El adjetivo *genérico* significa que aquello que califica o determina pertenece o es relativo al conjunto de los miembros de una clase o especie, y es esto lo que se echa en falta en esta resolución: el TEAR de Galicia no explica a qué clase o especie pertenecen las actuaciones consistentes en solicitar un certificado de deudas y en emitirlo. No puede ser a la clase o especie de las solicitudes de información o de certificados informativos, porque eso ya estaba expresado al decir que tiene *carácter informativo*, que es además lo que establece el artículo citado.

En cuanto a la imposibilidad de interponer recurso contra el certificado que se emita en respuesta a la solicitud, también está expresamente establecida en ese artículo, pero la posibilidad de recurso no es una condición que se establezca en el artículo 68.2 c) de la LGT, por lo que nada aporta.

La conclusión es que esta resolución se fundamenta en el carácter informativo y no susceptible de recurso de estos certificados, nada más, pero no explica por qué su solicitud no es *una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria*; no explica por qué la solicitud de una información que, una vez obtenida, no puede ser impugnada, no conduce al pago o a la extinción de la deuda. Supóngase que el obligado hubiera solicitado el número de cuenta bancaria donde ingresar una determinada deuda. La solicitud es de información y la respuesta no es impugnable. Sin embargo, nadie dudaría de que se trata de *una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.*

3.- 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 mas 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 mas 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.

(...)>>

Así pues, 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 autotutela*; 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 como declaración o aceptación inicial de ella y nacimiento de la misma, pero también 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 ámbitos (civil y tributario) 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 y hechos unos determinados pagos a cuenta, dirige un escrito al establecimiento preguntando por el importe exacto de la deuda viva, el derecho civil considera tal petición como un acto de reconocimiento de la deuda, 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, ese escrito es el de solicitud de certificado de deudas, precisamente (como también lo es la solicitud de una carta de pago, por ejemplo), porque supone la actuación fehaciente a que se refiere el artículo 68.2 c) de la LGT. No hay duda de que la solicitud de un certificado de deudas pendientes es equiparable a un acto de reconocimiento civil de deuda por el deudor, porque el que sabe que no debe nada, no pide nada. Si en el ámbito privado o civil el que debe a otro le pide una certificación de la deuda, 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>>.

4.- Para finalizar, hay un argumento que no puede obviarse, cual es el de 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.

Como se ha señalado, 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 interpelación 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). (...).>>

Ésta 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 molición 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, incluso si lo hecho adolece de vicio de anulabilidad, y 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 ésta 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 que se le diga cuánto es lo que se debe y el acreedor diligente le contesta al punto detallando el débito, no cabe entender silencio en la relación jurídica. No hay aquí dejadez por parte de nadie: el deudor quiere saber cuánto debe, y el acreedor contesta con una voluntad inequívoca de cobro, diciendo y detallando lo que se debe.

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, que es la antesala más común al pago. Responder a la pregunta de cuánto se debe es también interrumpir la prescripción de la acción de cobro, de la acción de quien responde.

Por ello, a los efectos previstos en el artículo 68.2 a) de la LGT, que establece la interrupción del plazo de prescripción *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*, como indudable argumento de autoridad ha de citarse a la **Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, que en su sentencia de 19 de noviembre de 2012, recurso 290/2010** dice lo siguiente (la negrita es añadida):

<<Particularmente, ha de destacarse que desde la fecha de la diligencia de indagación de bienes de la deudora principal susceptibles de traba de 09 junio 2000 hasta la fecha de la declaración de falencia de la deudora principal el 05 julio 2005 , **se realizaron dos actos de gestión recaudatoria**, reseñados en el acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria, **que causaron la interrupción de la prescripción de la acción recaudatoria**, como son: A) **El certificado de deudas tributarias pendientes** de "Técnicas de Montajes y Estructuras, S. L." remitido al Depositario de la quiebra de dicha sociedad por el Jefe de la Unidad Regional de Procesos Concursales [Dependencia Regional de Recaudación, Delegación Especial de Valencia, AEAT] mediante oficio de 18 julio 2000, y que fue notificado a aquel por el Servicio de Correos el 26 de julio de 2000 [pág. 112/114, expte. de recaudación]. B) La solicitud de relación de bienes de la quebrada y otros extremos, efectuada mediante oficio de dirigido a la comisaria de la quiebra D^a. Sonia y que fue notificada a la misma el 05 de marzo de 2004 [pág. 126/128, expte. de gestión]>>.

Esta sentencia fue **confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de junio de 2015, recurso 58/2013**.

Interesa destacar el hecho de que ninguna de estas dos instancias judiciales, las más altas, ha considerado necesario justificar el carácter interruptivo de la prescripción de la notificación de estos certificados, sino que, por el contrario, es algo que se da por sabido, que es pacífico.

En base a ello, y de forma complementaria a lo indicado al respecto de lo previsto en el artículo 68.2 c) de la LGT en cuanto a la solicitud de certificado de deudas por parte del deudor, se entiende que la actuación de la Administración emitiendo y notificando un certificado de deudas tras petición del interesado es una acción realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria, por lo que tiene el carácter interruptivo que le otorga el artículo 68.2 a) de la LGT.

Sexto.

La Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló, por su parte, en el plazo concedido al efecto, las alegaciones que siguen:

La cuestión controvertida en ambas resoluciones de los TEAR consistía en determinar si la solicitud por parte del obligado tributario de un certificado de deudas constituía o no una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria, y por ello si tiene o no 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.

Para determinar si un acto del obligado tributario esta tendencialmente dirigido al pago o extinción de la deuda tributaria debemos analizar su naturaleza y posibles efectos.

En este sentido, el certificado tributario de deudas se encuentra regulado actualmente en los artículos 70 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), -en adelante RGAT-.

Así, los apartados 1 y 2 del artículo 70 del RGAT declaran:

"1. Se entenderá por certificado tributario el documento expedido por la Administración tributaria que acredite hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario.

2. Los certificados podrán acreditar, entre otras circunstancias, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria."

Y el apartado 1 del artículo 75 del RGAT establece:

"1. Los certificados tributarios tendrán carácter informativo y no se podrá interponer recurso alguno contra ellos, sin perjuicio de poder manifestar su disconformidad de acuerdo con lo previsto en el artículo 73.4, y de los recursos que puedan interponerse contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

Los certificados tributarios producirán los efectos que en ellos se hagan constar y los que se establezcan en la normativa que regule su exigencia."

De lo cual se colige que el certificado tributario de deudas acredita, con carácter informativo, la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria. De modo que, su solicitud, solo manifiesta una voluntad de obtener información por parte del obligado tributario. Nada, pues, que se dirija al pago o extinción de la deuda tributaria. En ello coincidimos con el TEAR de Galicia.

Por otra parte, el artículo 71 del RGAT, en sus apartados 1 y 3, indica:

"1. Los certificados tributarios se expedirán:

a) A instancia del obligado tributario al que el certificado se refiera.

b) A petición de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada que requiera el certificado, siempre que dicha petición esté prevista en una ley o cuente con el previo consentimiento del obligado tributario.

2. (...;)

3. Cuando para la tramitación de un procedimiento o actuación administrativa sea necesario la obtención de un certificado tributario de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Administración pública que lo requiera deberá solicitarlo directamente y hará constar la ley que habilita a efectuar dicha solicitud o que cuenta con el previo consentimiento del obligado tributario. En estos casos, la Administración pública solicitante no podrá exigir la aportación del certificado al obligado tributario. La Agencia Estatal de Administración Tributaria no expedirá el certificado a solicitud del obligado cuando tenga constancia de que ha sido remitido a la Administración pública correspondiente."

Por lo que debe señalarse que el carácter probatorio del certificado tributario tiene su proyección natural en el ámbito de un procedimiento o actuación administrativa como resulta de la lectura del apartado 3 del artículo 71 del RGAT. E, incluso, podría exceder del ámbito meramente administrativo visto el tenor de la letra b) del apartado 1 del artículo 71 del RGAT. Pero, en cualquier caso, dicho carácter probatorio lo es frente a terceros, pues el obligado tributario que solicite un certificado tributario siempre puede disentir de él, como expresamente recoge el artículo 73.4 del RGAT; mientras que el órgano recaudatorio de la deuda o sanción pendiente de pago ya dispone del expediente administrativo de dicha deuda o sanción, por lo que no requiere del certificado sobre ella.

O dicho de otra forma, el carácter probatorio del certificado se proyecta sobre relaciones jurídicas con terceros distintas de la relación jurídico-tributaria entre la Administración tributaria acreedora y el obligado tributario deudor. Por lo que la solicitud de dicho certificado por el obligado tributario deudor, en principio, no puede considerarse que se dirige al pago o extinción de la deuda tributaria.

Por lo demás, y para reafirmar que el carácter informativo de una actuación, de la Administración o del obligado tributario, no necesariamente interrumpe la prescripción, puede traerse a colación, aunque referido al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación a la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 22 de septiembre de 2016, (R.G. 00/00799/2013), que estableció el siguiente criterio:

"No pueden equipararse las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales y la declaración informativa-resumen anual, pues mientras que la presentación de la declaración-liquidación periódica mensual o trimestral es una obligación formal que constituye un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material del pago de la deuda tributaria, la presentación de la declaración-resumen anual supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero cuyo objetivo inmediato no es el

pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación. De esta forma, al no ser una actuación del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, ya que en el resumen anual no se produce liquidación alguna, su presentación no tiene virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria."

Criterio que confirmaría la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (recurso contencioso-administrativo 5962/2017) y ratificarían otras posteriores. Criterio similar que la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (recurso contencioso-administrativo 6583/20170), aplicó en relación con el modelo 190.

Y en línea con lo anterior, pero referido al derecho a solicitar las devoluciones de ingreso indebidos, se puede citar la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 19 de abril de 2006 (R.G. 00/00904/2004), que estableció como criterio, aunque no ha sido reiterado:

"No interrumpen la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos las diligencias extendidas en procedimientos de investigación y comprobación que meramente informan a los contribuyentes de los derechos o ejercicios de acciones que pudieran entablar respecto de períodos distintos de los comprobados."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"Artículo 229. Competencias de los órganos económico-administrativos.

1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia".

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de septiembre de 2022 esta Sala de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

Segundo.

Dispone el artículo 66 de la LGT:

"Artículo 66. 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".

De conformidad con el artículo 67.1 de la LGT el plazo de prescripción comenzará a contarse en el caso de la letra b) del artículo 66 **"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"**.

Por su parte, el artículo 68 de la 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"**.

La cuestión controvertida consiste en determinar si la solicitud por parte del obligado tributario de un certificado de deudas 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) de la LGT.

La LGT contiene referencias a la actividad certificadora de la Administración, por ejemplo, en su artículo 34.1.g), cuando se reconoce el derecho del obligado tributario a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas (derecho desarrollado en el artículo 99.3 de la misma norma), o en el artículo 117.1.j), cuando se configura la emisión de certificados tributarios como una de las funciones de gestión tributaria, entendida ésta por contraposición a la Inspección y la Recaudación. También se alude a dicha actividad en la regulación que la LGT hace del sistema de responsabilidades tributarias, vinculando la figura de la certificación a la posibilidad de quedar exonerado de dicha responsabilidad en determinados supuestos.

Pero la LGT no regula en ningún aspecto la actividad que la Administración debe desarrollar en materia de certificación. Es el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el que realiza la labor de desarrollo de la función certificadora de la Administración tributaria de forma integral, desde la definición del concepto de certificado hasta los efectos que del mismo se pueden derivar, pasando por la determinación de su contenido.

El RGAT dedica la Subsección 4ª (artículos 70 a 76) de la Sección 1ª (Información y asistencia a los obligados tributarios) del Capítulo II (Principios generales de la aplicación de los tributos) del Título III (Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos), a la emisión de certificados tributarios.

Dispone, en este sentido, el artículo 70 del RGAT:

"Artículo 70. Los certificados tributarios

1. Se entenderá por certificado tributario el **documento expedido por la Administración tributaria que acredite hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario.**

2. **Los certificados podrán acreditar, entre otras circunstancias,** la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y **la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria.**

3. Los hechos o datos que se certifiquen se referirán exclusivamente al obligado tributario al que se refiere el certificado, sin que puedan incluir ni referirse a datos relativos a terceros salvo que la finalidad del certificado exija dicha inclusión.

4. No podrán certificarse datos referidos a obligaciones tributarias respecto de las cuales haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

5. En tanto no haya vencido el plazo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias no podrá expedirse certificado sobre el cumplimiento de éstas".

Del transcrito precepto se infiere con claridad que el certificado tributario lo que acredita son hechos. Ello es plenamente consecuente con el propio significado de la palabra "certificación", definida por el Diccionario de la Real Academia Española como "*documento en que se asegura la verdad de un hecho*" y con el del verbo "certificar", definido en dicho Diccionario como "*Dicho de una autoridad competente: hacer constar por escrito una realidad de hecho*".

Propiamente, lo que se acredita con los certificados es el conocimiento o desconocimiento que la Administración tiene sobre los hechos a los que se refiere el certificado, según la naturaleza y finalidad de éste. En concreto, el certificado de deudas al que se refiere el presente recurso extraordinario de alzada lo que viene a certificar es el conocimiento que la Administración tributaria tiene, a partir de sus bases de datos, de las deudas tributarias pendientes de pago del obligado tributario solicitante de aquél.

En cuanto a la solicitud de los certificados dispone el artículo 71 del RGAT:

"Artículo 71. Solicitud de los certificados tributarios

1. Los certificados tributarios se expedirán:

a) **A instancia del obligado tributario al que el certificado se refiera.**
b) **A petición de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada que requiera el certificado**, siempre que dicha petición esté prevista en una ley o cuente con el previo consentimiento del obligado tributario.

2. Cuando el certificado se solicite mediante representante se deberá acreditar dicha representación.

3. **Cuando para la tramitación de un procedimiento o actuación administrativa sea necesario la obtención de un certificado tributario de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Administración pública que lo requiera deberá solicitarlo directamente y hará constar la Ley que habilita a efectuar dicha solicitud o que cuenta con el previo consentimiento del obligado tributario. En estos casos, la Administración pública solicitante no podrá exigir la aportación del certificado al obligado tributario. La Agencia Estatal de Administración Tributaria no expedirá el certificado a solicitud del obligado cuando tenga constancia de que ha sido remitido a la Administración pública correspondiente".**

El artículo 73 del RGAT, relativo a la expedición de los certificados tributarios, dispone en su apartado cuarto:

"4. Una vez emitido el certificado, **el obligado tributario podrá manifestar su disconformidad con cualquiera de los datos que formen parte de su contenido** en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de su recepción, **mediante un escrito en el que solicite la modificación del certificado dirigido al órgano que lo haya expedido**, al que se adjuntarán los elementos de prueba que estime convenientes para acreditar su solicitud.

Si el órgano que emitió el certificado estimara incorrecto el certificado expedido, procederá a la emisión de uno nuevo en el plazo de 10 días. Si no considerase procedente expedir un nuevo certificado lo comunicará al obligado tributario con expresión de los motivos en que se fundamenta".

El artículo 75 del RGAT alude a los efectos de los certificados tributarios, señalando en su apartado primero:

"1. Los certificados tributarios tendrán **carácter informativo** y no se podrá interponer recurso alguno contra ellos, sin perjuicio de poder manifestar su disconformidad de acuerdo con lo previsto en el artículo 73.4, y de los recursos que puedan interponerse contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

Los certificados tributarios **producirán los efectos que en ellos se hagan constar** y los que se establezcan en la normativa que regule su exigencia".

Llegados a este punto, la respuesta a la controversia suscitada exige examinar la naturaleza de la solicitud del certificado de deudas, formulada por el obligado tributario, y la de la correspondiente certificación emitida por la AEAT, a fin de concluir si tales solicitud y certificación constituyen o no actuaciones interruptivas de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Tal y como establece el artículo 75.1 del RGAT el certificado de deudas tiene carácter meramente informativo. Como señalábamos más arriba, el certificado de deudas viene a certificar el conocimiento que la

Administración tributaria tiene, a partir de sus bases de datos, de las deudas tributarias pendientes de pago del obligado tributario solicitante de aquél.

Con la solicitud de dicho certificado el obligado tributario pide a la AEAT que le informe sobre las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas que le constan pendientes de pago conforme a las bases de datos de aquélla. A juicio de este Tribunal Central la actuación del interesado con dicha solicitud va encaminada en exclusiva a obtener la información indicada con la finalidad de hacerla valer en procedimientos frente a otras Administraciones Públicas distintas de la AEAT o ante personas o entidades particulares interesadas. No puede considerarse, por tanto, dicha solicitud como una actuación conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

Comparte, en este sentido, este Tribunal Central el planteamiento de la Directora General de Tributos cuando afirma que *"el carácter probatorio del certificado tributario tiene su proyección natural en el ámbito de un procedimiento o actuación administrativa como resulta de la lectura del apartado 3 del artículo 71 del RGAT. E, incluso, podría exceder del ámbito meramente administrativo visto el tenor de la letra b) del apartado 1 del artículo 71 del RGAT. Pero, en cualquier caso, dicho carácter probatorio lo es frente a terceros, pues el obligado tributario que solicita un certificado tributario siempre puede disentir de él, como expresamente recoge el artículo 73.4 del RGAT; mientras que el órgano recaudatorio de la deuda o sanción pendiente de pago ya dispone del expediente administrativo de dicha deuda o sanción, por lo que no requiere del certificado sobre ella. O dicho de otra forma, el carácter probatorio del certificado se proyecta sobre relaciones jurídicas con terceros distintas de la relación jurídico-tributaria entre la Administración tributaria acreedora y el obligado tributario deudor. Por lo que la solicitud de dicho certificado por el obligado tributario deudor, en principio, no puede considerarse que se dirige al pago o extinción de la deuda tributaria"*.

Incluso admitiendo a efectos dialécticos que la solicitud del certificado por el interesado pudiera desvincularse de su eficacia probatoria frente a otras Administraciones Públicas distintas de la AEAT o frente a otras personas o entidades interesadas, quedando constreñida al ámbito del propio conocimiento de las deudas por aquél, dicha solicitud no puede considerarse una actuación conducente al pago o extinción de las deudas porque, como señala la Directora General de Tributos, *"solo manifiesta una voluntad de obtener información por parte del obligado tributario"*, constituida por los importes y conceptos adeudados, pero no necesariamente para proceder a su pago o extinción porque dicha información puede tener una finalidad distinta como, por ejemplo, impugnar posibles deudas liquidadas por la AEAT que, por no haberse notificado con arreglo a Derecho, no llegaron al conocimiento del interesado sino cuando éste tomó conciencia de su posible existencia como consecuencia del embargo de sus saldos bancarios. En definitiva, la solicitud del certificado de deudas pendientes no implica por sí misma una actuación conducente al pago o extinción de las deudas.

La resolución del TEAR de Andalucía da a entender que la solicitud del certificado de deudas sólo puede tener por finalidad el pago o extinción de las mismas, lo que pondría de manifiesto que se trata de una actuación del obligado tributario conducente a dicho pago o extinción, interruptiva, por tanto, de la prescripción. Así, en efecto, dice el TEAR de Andalucía que *"debe concluirse que la mencionada solicitud sí tuvo eficacia interruptiva de la prescripción, pues la misma únicamente puede tener sentido para llegar al conocimiento de los importes adeudados, lo que lógicamente va dirigido a su pago o extinción"*. Con esta afirmación el TEAR de Andalucía ignora no sólo el carácter probatorio frente a terceros distintos de la Administración Pública acreedora que tiene naturalmente el certificado tributario, sino también que el sentido de la solicitud de este último, en el ámbito exclusivo del propio solicitante, puede dirigirse no al conocimiento de un importe que se adeuda a la Hacienda Pública para hacer efectivo su pago, sino al del concepto por el que se adeuda, al objeto de poder entablar, por ejemplo, posibles impugnaciones por falta de la debida notificación de la deuda en cuestión. Siendo la solicitud de un certificado de deudas 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.

La Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT alude en sus alegaciones a la normativa civil, en concreto al artículo 1973 del Código Civil, para interpretar la normativa tributaria, dado el carácter supletorio que le otorga el artículo 7.2 de la LGT.

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"*.

La Directora del Departamento de Recaudación defiende que la 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 que 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.

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 en ningún caso

cabe considerar la mera solicitud de un certificado de deudas al amparo de lo dispuesto en el artículo 70 y siguientes del RGAT como un acto de reconocimiento de la deuda por el solicitante, por lo que seguidamente se dirá.

Como indicamos más arriba, con la solicitud de dicho certificado el obligado tributario pide a la AEAT que le informe sobre las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas que le constan pendientes de pago conforme a las bases de datos de aquélla. La mera solicitud del certificado no significa reconocimiento de deuda alguna. Dice la Directora del Departamento de Recaudación como argumento de que la solicitud de certificado de deudas constituye un acto de reconocimiento de la deuda por el solicitante, que "*el que sabe que no debe nada, no pide nada*". No compartimos dicha afirmación. El obligado tributario puede solicitar un certificado de deudas para que se acredite precisamente que no tiene ninguna pendiente, a efectos de presentar tal certificación ante alguna Administración Pública o ante otra persona o entidad con interés en el asunto. En este sentido, el obligado tributario que es consciente de no tener ninguna deuda pendiente con la AEAT no tiene necesariamente que solicitar un certificado concreto como el que se regula de manera autónoma en el artículo 74 del RGAT, esto es, el certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, toda vez que este certificado alude no sólo a deudas sino también a obligaciones tributarias formales. Le bastaría solicitar un certificado de deudas pendientes que le permita acreditar precisamente que no tiene ninguna.

Téngase presente que la controvertida eficacia interruptiva de la prescripción de la solicitud del certificado de deudas debe residenciarse en el acto en sí, con independencia de las actuaciones posteriores que el obligado tributario pueda realizar una vez recibida la información solicitada. Dicho con otras palabras, no cabe valorar dicha eficacia interruptiva a posteriori, en función de los actos del solicitante realizados tras la recepción del certificado. Pues bien, si resulta posible la solicitud de un certificado de deudas cuando el obligado tributario no tiene ninguna pendiente, eso significa que el acto en sí de solicitud de un certificado de esa naturaleza no supone reconocimiento de deuda alguna. Por otra parte, si aunque no pueda interponerse recurso contra el certificado tributario a tenor del artículo 75.1 del RGAT, el artículo 73 de esta norma permite al obligado tributario manifestar su disconformidad con los datos contenidos en el certificado y solicitar la modificación de éste, eso significa también que la solicitud del certificado no constituye *per se* un acto de reconocimiento de la deuda por el obligado tributario.

Tampoco la notificación al interesado del certificado de deudas constituye un acto con capacidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración Pública para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. Y es que no cabe hablar en este caso de una "*acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria*", tal como exige el artículo 68.2.a) de la LGT, toda vez que la emisión del certificado de deudas por su mero carácter informativo no impele al obligado tributario a pagar deuda alguna.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de septiembre de 2022, a iniciativa propia,

ACUERDA

unificar criterio en el sentido siguiente:

Ni la solicitud por el obligado tributario de un certificado tributario de deudas pendientes ni la consiguiente emisión y notificación de tal certificación constituyen actos 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 de la LGT.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.