

MANUAL

**FRANCIS
LEFEBVRE**

La Crisis de la Prescripción Tributaria

**La potestad comprobadora de la
Administración en relación con
periodos impositivos prescritos**

Actualizado a 21 de junio de 2016



Es una obra realizada por iniciativa
y bajo la coordinación
de la Redacción de
Francis Lefebvre
sobre la base de un estudio técnico
cedido a la editorial por

MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ
Abogado. Doctora en Derecho Tributario

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.evl.es
Precio: 38,48 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-16612-48-2
Depósito legal: M-24809-2016
Impreso en España
por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

A Fernando.

A mi padre, *in memoriam*.



Plan general

nº
marginal

Presentación

Prólogo

Introducción	100
Capítulo 1. Concepto de prescripción tributaria	205
Capítulo 2. Efectos de la prescripción de la obligación tributaria	400
Capítulo 3. Comprobación de datos de periodos prescritos relevantes para periodos no prescritos	600
Capítulo 4. Prescripción de la potestad de la Administración tributaria para comprobar bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos prescritos	800
Capítulo 5. Prescripción y calificación de los negocios jurídicos	1500
Reflexiones finales	1850

Bibliografía

Tabla Alfabética

Abreviaturas

AJD	Actos Jurídicos Documentados
AN	Audiencia Nacional
art.	artículo
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
Const	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
I+D	Investigación y Desarrollo
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LDGC	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (L 1/1998)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LGT/1963	Ley General Tributaria (L 230/1963)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LIS/04	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LOCE	Ley Orgánica del Consejo de Estado (LO 3/1980)
NF	Norma Foral
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OS	Operaciones Societarias
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

Palabras de presentación

Sirvan estas líneas para expresar la gran satisfacción que supone haber codirigido la Tesis Doctoral de Teresa González junto al profesor José María Lago Montero, Catedrático de la Universidad de Salamanca.

El libro de Teresa González, brillantemente prologado por don Maximino Linares Gil, constituye un análisis imprescindible de la crisis que atraviesa el instituto de la prescripción y de sus posibles soluciones. La autora examina con precisión doctrinal y profundidad práctica el «desgarro» consumado por el legislador entre la potestad de comprobar y el mal llamado «derecho» a liquidar. Además, pone de relieve sus consecuencias sobre los procedimientos tributarios y, en particular, sobre la posición jurídica de los contribuyentes.

En las páginas redactadas por Teresa González está presente el rigor científico de su padre, el Profesor Eusebio González García, que en gloria esté. La autora utiliza un estilo y un enfoque personal, distinto del que –probablemente– hubiera empleado el Catedrático de la Universidad de Salamanca, pero ambos tienen en común la búsqueda de la verdad y la altura universitaria.

Además, esta obra presenta la rica experiencia práctica de Teresa González como abogado. Así los conceptos jurídicos no se alejan de la realidad, sino que sirven para esclarecer la práctica de la administración y los tribunales y para proponer soluciones dentro del marco jurídico actual.

Pedro M. Herrera Molina
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UNED

Prólogo

Sin ningún género de dudas, la prescripción ha sido la gran protagonista del ámbito jurídico-tributario español en 2015. Tanto desde el punto de vista aplicativo, con la controvertida jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo; como desde el normativo, con la entrada en vigor el 1 de enero de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y, sobre todo, con la modificación de la Ley General Tributaria llevada a cabo mediante la L 34/2015.

Baste lo dicho para poner de manifiesto la rabiosa actualidad y la insuperable oportunidad de la tesis brillantemente defendida por la doctora Teresa González en la Universidad de Salamanca, tesis volcada en el presente libro y llamada a convertirse en excepcional testigo de uno de los hitos más significativos de nuestro ordenamiento jurídico-tributario.

El libro, aparte de responder a una pluma –tal vez debiera decir tecla– ágil, asertiva y valiente, resulta extraordinariamente interesante, tanto por lo que expresamente nos cuenta como por lo que, una vez tras otra, su lectura va sugiriendo. Y siempre desde una perspectiva práctica que, sin rehuir los necesarios basamentos académicos, revela que la autora no se limita a «tocar de oído» sino que proyecta en sus análisis la fructífera experiencia de abogada fiscalista especializada en controversia tributaria, lo que, por ejemplo, se trasluce en la imposibilidad de comprender los fundamentos jurídicos de los pronunciamientos judiciales desconectados de los hechos de cada caso concreto enjuiciado.

En primer lugar, el trabajo de Teresa González describe de forma sencilla y clara la infatigable batalla que ha llevado a cabo la Administración tributaria a favor de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación hasta lograr el convencimiento del resto de poderes del Estado, es decir, del legislativo y del judicial.

Ciertamente ha sido una controversia de largo recorrido donde junto con la interpretación de la Ley General Tributaria, primero la de 1963 y sus reformas sucesivas y después la vigente L 58/2003, han desempeñado un papel muy relevante valores, principios y deberes constitucionales, siempre en delicado equilibrio. Así, en particular, mientras el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, concreción de la justicia tributaria, preconiza un robustecimiento de las potestades de comprobación administrativa (TCo /1990), por otro lado, la seguridad jurídica garantizada en el art.9.3 de la Carta Magna interpela por la confianza de los ciudadanos en la estabilidad de las relaciones jurídicas, propósito para el que resulta necesaria la institución de la prescripción.

En este largo debate, frente a la persistencia monolítica de la Administración tributaria en la defensa de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación, la autora destaca cómo en los órganos judiciales españoles superiores (Tribunal Supremo y Audiencia Nacional) se advierten permanentes oscilaciones en el entendimiento de la relación entre la potestad de liquidar y la de comprobar, dependiendo del grado de vicariedad o autonomía que se le conceda a la comprobación respecto de la liquidación.

Una vez consolidada la jurisprudencia respecto de la Ley General Tributaria de 1963 en favor de la que podemos denominar tesis monista, la modificación primero de la legislación del Impuesto sobre Sociedades en 1999 y la nueva Ley General de Tributaria a partir del 1 de julio de 2004 han desatado un agudo debate acerca de si el deber de acreditación de la cuantía y procedencia de las bases imponibles negativas o de las deducciones procedentes de ejercicios prescritos implica solo una carga de carácter formal o probatoria o, por el contrario, supone un verdadero apoderamiento a la Administración tributaria para llevar a cabo una comprobación material de ejercicios prescritos para la regularización de los ejercicios no prescritos.

La Audiencia Nacional, en coherencia con la jurisprudencia monista del Tribunal Supremo, entendió que el término «procedencia» hacía referencia al origen y que tiene una componente formal-probatoria. Esta doctrina, junto con su enunciado general, se acompañó de un corolario muy relevante que, a la postre, ha sido el detonador de la configuración de la nueva jurisprudencia: la imposibilidad de declarar el fraude de ley tributario respecto de actos y negocios jurídicos celebrados en periodos prescritos ni siquiera para regularizar ejercicios no prescritos.

La feroz batalla entre esta posición y la que podemos denominar dualista defendida por la Administración tributaria, conforme a la cual la potestad de comprobación tiene autonomía respecto de la liquidatoria, al menos, en punto a la inexistencia de un plazo de prescripción, estaba llamada a ser resuelta por el Tribunal Supremo, a través de la jurisprudencia complementadora del ordenamiento jurídico. Como nos relata Teresa González con la precisión de un bisturí, el Tribunal Supremo ha confirmado la posición dualista de la Administración tributaria, si bien resulta imprescindible subrayar las circunstancias concurrentes.

En efecto, la batalla jurídica sobre la cuestión se estaba librando a brazo partido al menos desde 2005 y se residenció al final de la década en la Audiencia Nacional. De ello era perfectamente consciente el Tribunal Supremo cuando, desde 2010, venía advirtiendo en sus sentencias interpretativas de la prescripción en la Ley General Tributaria de 1963 que la solución no tendría que ser necesariamente la misma con la nueva Ley de 2003 (pero tampoco afirmaba que habría de ser diferente). Esta indefinición, sin aprovechar como en otras ocasiones ha hecho el Alto tribunal para, vía *obiter dicta*, anticipar su criterio jurisprudencial con la nueva ley, redundando con ello en mayor seguridad jurídica y reducción de litigiosidad, pareció concluir con la Sentencia de 4 de julio de 2014, recaída en el recurso de casación nº 581/2013 (caso Hewlett Packard), plenamente confirmatoria de la doctrina de la Audiencia Nacional. Lo que resultaba absolutamente imprevisible es que, tras emitir un criterio esperado por la comunidad jurídica durante más de una década, el mismo tribunal pocos meses después corregiría radicalmente en febrero de 2015 el rumbo para rechazar frontalmente la posición de la Audiencia Nacional. A mayor abundamiento, no solo hemos asistido al alumbramiento de una jurisprudencia tardía e inesperada sino que ni siquiera parece congruente con su propia técnica casacional pues, desvinculándose de los preceptos esgrimidos y confrontados en la lid procesal, –fundamentalmente el relativo al significado y alcance de la «procedencia» que debe acreditar el obligado tributario de las bases impositivas o deducciones que procedan de ejercicios prescritos– el Tribunal Supremo ubica la *ratio decidendi* de sus sentencias en la infracción del artículo 115 de la Ley General Tributaria, cuya infracción no había sido invocada por el abogado del Estado en el recurso de casación.

No obstante lo anterior, la Administración tributaria, ante el incierto resultado de la batalla, especialmente ante la doctrina de la Audiencia Nacional, decidió pasar de la fase dialéctica de debate a la fase normativa y ha logrado incorporar, primero en la L 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y luego en la L 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley General Tributaria, el desbordamiento del plazo de prescripción de 4 años para la comprobación de bases impositivas negativas y deducciones compensadas o pendientes de compensación. Frente a la pretensión inicial de imprescriptibilidad finalmente se limita la potestad al plazo de 10 años. Y, además, se ha incorporado expresamente la inoponibilidad de la prescripción del plazo para liquidar a los efectos de la potestad de comprobación (aunque esta segunda modificación ha devenido innecesaria con el giro jurisprudencial del Tribunal Supremo sobrevenido cuando ya estaba muy ultimado el Proyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria).

Este activismo administrativo ha dado lugar a una regulación compleja y no del todo congruente en la Ley General Tributaria, semillero de conflictos y bien alejada del propósito de mejorar la seguridad jurídica que casi seráficamente se dice perseguir en la Exposición de Motivos de la L 34/2015.

De entrada hay cierta incongruencia interna porque, mientras que el nuevo artículo 66 bis, escoltado por la reforma del artículo 115, consagra la imprescriptibilidad de

la potestad autónoma de comprobación, los artículos reguladores del procedimiento de inspección continúa refiriendo la comprobación a los periodos objeto de la inspección.

Además, nos encontramos ante un régimen excesivamente alambicado, donde se diferencia el plazo de que dispone la Administración tributaria para la comprobación de elementos reflejados en autoliquidaciones de ejercicios pretéritos no comprobados (bases imposables negativas, deducciones), del resto de elementos, como puede ser desde la simple calificación de un negocio jurídico a la aplicación de una cláusula antiabuso. Sin que, lógicamente, se alcance a comprender esta diferenciación, exactamente la opuesta a la que propuso el Consejo de Estado con anterioridad al giro jurisprudencial de febrero de 2015, pues el alto órgano consultivo entendía que al menos para la declaración del fraude de ley debería alzarse el valladar de los cuatro años generales de prescripción.

La complejidad es todavía mayor por el aditivo de las obligaciones conexas. De manera absolutamente insólita se posibilita la interrupción de la prescripción de la relación jurídico-tributaria sin conocimiento por parte de ninguno de sus sujetos de cuál es el tributo ni el ejercicio cuya prescripción se está interrumpiendo. La cuestión de las obligaciones conexas puede convertirse, de no ser correctamente acotada en sus justos términos, en una auténtica caja de Pandora incompatible con la mejora de la seguridad jurídica que la reforma legal enuncia como uno de sus propósitos principales.

Caída estrepitosamente la barrera de la prescripción cobra especial relevancia, como la madera de un naufrago, la doctrina de los actos propios junto con la confianza legítima como único medio de atemperar la ilimitada potestad de comprobación. Y seguramente irá adquiriendo protagonismo emergente la cuestión de los límites ya no temporales sino materiales y formales de la potestad calificadora de la Administración tributaria en un afán por acabar la esquizofrenia actual de nuestro ordenamiento jurídico, radicalmente incompatible con la seguridad jurídica, conforme a la cual los actos y negocios jurídicos pueden tener una calificación tributaria –o incluso ser considerados simulados– diferente de la civil o mercantil.

Adicionalmente, la nueva regulación legal establece una disposición transitoria, que se antoja a todas luces apresurada, para asegurar la aplicación del nuevo entendimiento de la potestad de comprobación a los procedimientos de inspección en los que el 12 de octubre de 2015 todavía no había propuesta de liquidación. Lo que, sin duda, se ha establecido para reforzar la comprobación tributaria y la posibilidad de cuestionar en las inspecciones en curso los créditos fiscales provenientes de los últimos diez años, está teniendo un inesperado efecto rebote, desde el momento en que se ha establecido que la comprobación de todos estos créditos forma parte propia e inherente de cualquier procedimiento de comprobación general. Así, se están advirtiendo casos en los que la Inspección dispone de poco tiempo (en procedimientos sujetos a los plazos iniciales de la L 58/2003 y no a los generosos establecidos en la L 34/2015) para efectuar esta comprobación del pasado. Quizás el origen del problema se encuentre –como ya sucedió con la entrada en vigor de la Ley General de Tributaria el 1 de julio de 2004, tal y como se explica detalladamente en este libro– en otorgar a normas procedimentales el tratamiento propio de normas materiales o, sencillamente, en la mezcla de normas de un tipo y otro en un mismo texto legal sin diferenciar su distinto tratamiento transitorio.

Por otro lado, la combinación de las nuevas jurisprudencia y legislación está llamada a convertirse, sin duda, en fuente de dudas interpretativas y conflictos, muchos de ellos sugeridos por la lectura del libro.

Así, una primera cuestión que no debería ser dudosa, por la aplicación de los mismos principios de justicia tributaria que fundamentan la comprobación, es la afirmación del que podemos denominar «principio de comprobación íntegra» de modo que su resultado no solo puede empeorar el saldo de créditos fiscales del obligado tributario (bases imposables negativas o deducciones compensadas o pendientes de compensación) sino que puede también incrementarlo, sin que sea óbice alguno para ello que tal saldo adicional no hubiera sido incluido en las autoliquidaciones

correspondientes. Incluso lo equitativo, como sostiene la autora, es que se admitiera la solicitud de rectificación de la autoliquidación a estos efectos, dado que el obligado tributario no dispone de una acción de comprobación en nuestra legislación tributaria. Y sin que pueda oponerse a ello, evidentemente, la teoría de la opción tributaria. En segundo lugar, la relación con la responsabilidad penal. Las actuaciones cuasi-autónomas de comprobación pueden poner de manifiesto hechos presuntamente constitutivos de delito, aun sin deuda tributaria exigible, dado el diferente plazo entre la prescripción tributaria y la prescripción penal. Supuesto no contemplado en la nueva regulación de la Ley General Tributaria.

En fin, solo queda dejar testimonio del agradecimiento a la doctora Teresa González por su tremendo esfuerzo y generosidad en la tarea llevada a cabo, sin mermar un ápice su altísima dedicación y pleno compromiso en el exigente trabajo cotidiano, expresando por ello orgullo y satisfacción como responsable de Procedimientos Tributarios de EY Abogados.

Agradecimiento y satisfacción por un libro que, como indiqué al inicio, quedará como testigo de un hito muy relevante, pero no solo en el sentido de dejar constancia del pasado sino como piloto que puede servir de ayuda y guía para ajustar un rumbo que no debe desviarse de las coordenadas de la seguridad jurídica, la justicia tributaria y la proporcionalidad.

Maximino Linares Gil

Abogado del Estado [en excedencia]

Socio responsable de Procedimientos Tributarios en EY Abogados

Introducción

Una de las cuestiones históricas y más controvertidas jurisprudencialmente hablando en el ámbito del procedimiento tributario es la cuestionable **potestad de la Administración tributaria** de comprobar y calificar hechos, magnitudes, negocios o actos producidos en ejercicios prescritos con transcendencia tributaria en ejercicios no afectados por la prescripción.

A través de este particular tema, se trata de indagar en un tema general, como es el del objeto de la denominada prescripción del derecho a liquidar, conectando las categorías dogmáticas generales con problemas reales que suscita la **aplicación del Derecho positivo** [1].

El instituto jurídico de la prescripción ha ido cobrando mayor protagonismo en los últimos tiempos en buena medida debido al:

- rearme en las potestades de la Administración Pública (de normación, de verificación, de interpretación, de información, etc.) y
- aumento de los deberes formales de los obligados tributarios.

La prescripción aparece, así, como el necesario contrapunto de las potestades administrativas.

100

El **eje central** de la presente tesis trata de resolver un problema real y actual: cuál es el alcance temporal y la intensidad con que la Administración tributaria puede comprobar los hechos, actos, negocios u operaciones realizados en períodos afectados por el instituto de la prescripción cuando proyectan fiscalmente sus efectos en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, la **posibilidad de alterar o recalificar** el régimen jurídico y fiscal de aquellos negocios con ocasión de la comprobación de un determinado período de un impuesto en el que se producen determinados efectos que tienen su causa en los mismos.

La Administración tributaria, antes de la aprobación de la reforma de la Ley General Tributaria, fundamentaba la capacidad de comprobar magnitudes tributarias, hechos, actos, actividades más allá del plazo de prescripción, principalmente en el art.66 de la L. 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT) que establece los **derechos** que, en el ámbito tributario son **susceptibles de prescripción**, entre los que, según la tesis administrativa, no se encuentra el derecho a efectuar comprobaciones o investigaciones por parte de la Administración tributaria. De esta manera se sostiene que el instituto de la prescripción afecta a la **potestad de regularización de la deuda tributaria** pero no así a la de comprobación. Dicha actuación ha venido hasta la fecha siendo confirmada por los órganos encargados de la revisión administrativa [2].

105

Frente a la tesis administrativa, hasta tiempos recientes un sector de la doctrina [3] y la Audiencia Nacional [4] venían interpretando que no es dable inmiscuirse en la comprobación e investigación de ejercicios prescritos aun cuando de ellos se desprendieran efectos sobre los no prescritos. El transcurso del plazo legal solo permite a la Inspección, en determinados casos, una comprobación formal de los **datos consignados por el contribuyente** en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio.

Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un **ejercicio posterior**, no prescrito, pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como afirmar que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la inalterabilidad de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en la LGT art.70.3, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción.

110

Las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria reguladas en la LGT art.115 son **instrumentos del derecho** a la determinación de la deuda tributaria, por lo que si este derecho tiene un plazo concreto de prescripción, dicho plazo necesariamente afecta a la facultad de comprobación, que por ello ha de quedar limitado a los ejercicios no prescritos en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras. El carácter instrumental de la potestad comprobadora respecto de la liquidadora se establece, entre otros, en la LGT art.148, al establecer que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria «en el periodo objeto de la comprobación» [5]. Así lo pone de relieve también la LGT art.149.3 cuando alude a la misma refiriéndose a la «prescripción para comprobar e investigar el (...) tributo y periodo (...)».

- 115** En definitiva, hasta fechas recientes era pacíficamente sostenido que el transcurso del plazo legal de prescripción provoca que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devengan inmodificables, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores. Sin embargo, las sentencias TS 6-11-13, EDJ 232976; 14-11-13, EDJ 234111; 9-12-13, EDJ 256911; 5-2-15, EDJ 28191; 19-2-15, EDJ 16337; 26-2-15, EDJ 28199 y 23-3-15, EDJ 36511, parecen seguir un **criterio contrario** al mantenido hasta la fecha por los tribunales menores. En efecto, el Tribunal Supremo en las Sentencias de 6-11-13; 14-11-13; 9-12-13 y 19-2-15 afirma que la Inspección puede comprobar las **bases imponibles negativas** procedentes de ejercicios prescritos, y cuenta para ello con plenas facultades comprobadoras, idénticas a las que tenía en su momento respecto de periodos impositivos prescritos, que en absoluto afectan a la «firmeza» del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación (6).
- 120** Por su parte, en las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 y 23 de marzo de 2015 (TS 5-2-15, EDJ 28191; 26-2-15, EDJ 28199 y 23-3-15, EDJ 36511), el Alto Tribunal se aparta radicalmente de su anterior criterio, recaído en el asunto Hewlett-Packard 7 meses antes –TS 4-7-14, Rec 3708/12– (7), y considera ahora procedente la declaración de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en periodos prescritos. Su argumentación es escueta: la comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción y ello por tratarse de una potestad de la Administración desgajada de la potestad para liquidar, regulada en un precepto propio (LGT art.115) y respecto del cual la Ley nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo, resucitando una vieja polémica que parecía superada hasta fechas recientes. La citada jurisprudencia se ha visto **consolidada por rango legal** al introducirse como una de las modificaciones en la L 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT (8).
- 125** En este sentido, el art.66 bis.1 que añade la L 34/2015 dispone que la «prescripción de derechos establecida en el art.66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al art.115 de esta ley...». Justifica la Exposición de Motivos la introducción de esta medida para aclarar los **problemas interpretativos** que esta materia venía suscitando, de tal manera que se explicita en el texto normativo que el derecho (9) (sic) de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones no está sometido a prescripción (10). El precepto se remite a la LGT art.115, también modificado en el texto normativo que dispone que la Administración podrá ejercer sus **potestades de comprobación e investigación** aun en relación con periodos y conceptos tributarios prescritos siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con derechos de la Hacienda Pública no prescritos. Añade el art.115.2, que asimismo la Administración puede ejercer la facultad de calificación de hechos, actos o negocios con independencia de la previa calificación otorgada por el obligado tributario y del ejercicio o periodo en el que aquellos se produjeron, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en la LGT art.13, 15 y 16 (11).
- 130** Tal y como afirma el **Informe del Consejo General del Poder Judicial** al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la LGT, resulta ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad, pues carece de «parangón en nuestro ordenamiento jurídico» (12), más allá la referida a **delitos de lesa humanidad** y del supuesto de imprescriptibilidad introducido por la L 7/2012, considerando como ganancias de patrimonio no justificadas la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos situados en el extranjero respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT (13). En efecto, pensamos que esta modificación compromete gravemente el **principio de seguridad jurídica** (14), principio constitucional que a tenor de la Exposición de Motivos de la L 34/2015 justifica en buena parte la reforma de la LGT. Este principio exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica por lo que la posibilidad de comprobación e investigación eterna o indefinida en relación con ejercicios prescritos origina un no saber a qué atenerse que es el paradigma de la inseguridad jurídica (15).
- 135** Asimismo, no puede dejar de observarse que esta declaración de imprescriptibilidad (16) ha de interpretarse en el contexto de la reforma paralela que en el momento de gestarse el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT se seguía en relación con la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, en el Anteproyecto de reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se preveía la **no limitación temporal** de la compensación de bases imponibles

negativas, lo que hacía aconsejable la ampliación del plazo de prescripción de cuatro años. Finalmente en el texto aprobado en el Congreso de los Diputados se restringe el derecho de la Administración a revisar las bases impositivas negativas, respecto a lo que se preveía en el Anteproyecto; ahora, esta revisión deberá realizarse en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto en la que se generaron esas bases impositivas negativas. A partir de ese momento, el contribuyente únicamente deberá acreditar su existencia (en el sentido de origen o procedencia, no de corrección a derecho), exhibiendo las **liquidaciones o autoliquidaciones** en las que se generaron y la información contable.

Sin embargo, la citada modificación no ha tenido su reflejo en la L 34/2015 de modificación parcial de la LGT, careciendo de toda lógica jurídica declarar la imprescriptibilidad como regla general y limitarla en relación con las bases impositivas negativas que, sin embargo, carecen de plazo para su efectiva compensación.

Asimismo, la redacción de la LGT art.115 altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas, el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno (17).

A fortiori, si efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se consagraría una **desigualdad de trato** no justificable, ya que la Administración podría adentrarse en la comprobación de lo extinto, aun con la sola pretensión de proyectarlo en los ejercicios no prescritos, mientras los obligados tributarios no estarían habilitados para corregir los **errores** detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, lo que a la postre pone en peligro el mandato constitucional dirigido a la Administración de actuar con celeridad y eficacia en defensa de los intereses generales.

Es necesario que la regulación y aplicación del Derecho compagine el **interés general** a la actuación eficaz de la Administración tributaria para lograr la consecución del deber de contribuir según la capacidad económica, con el necesario sometimiento pleno de esas actuaciones administrativas a Derecho, sin desconocer la necesaria efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, y los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima (Const art.9.3, 24 y 103) y atendiendo a la aplicabilidad del deber de buena administración sancionado en el artículo 41 de la **Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea**, a la que la reforma operada por el Tratado de Lisboa viene a otorgar el valor de Derecho originario de la Unión Europea. Y si bien es cierto que la Carta vincula a los Estados miembros sólo cuando éstos aplican el Derecho de la Unión, es evidente que la LGT afecta a materias incluidas en aquél Derecho.

De aceptarse la teoría de la Administración tributaria y el Tribunal Supremo consolidada en la L 34/2015 de modificación parcial de la LGT, se llegaría al absurdo de mantener abiertas a revisión a perpetuidad no sólo la comprobación de valores y magnitudes fiscales sino también la **motivación de las operaciones** y su acomodo al espíritu de la Ley, desde el punto de vista fiscal, durante todos los años en que la misma produjera efectos.

La actual interpretación judicial y administrativa unida a la redacción actual de la materia contenida en la L 34/2015 de modificación parcial de la LGT genera una indeseable inseguridad jurídica, aleja notablemente el sistema impositivo de los ideales de justicia y, en última instancia, le impide cumplir las funciones que de dicho sistema reclama el **Estado Social**.

Lo desalentador es que quien pone en funcionamiento el sistema de ideas e instituciones tributarias es la propia Administración encargada de la aplicación de los tributos; por lo que difícilmente escapa a **dos tentaciones**, tal y como recordaba GARCÍA AÑOVEROS (18):

- aumentar las garantías de su eficacia gestora con la mayor comodidad posible, y
- cubrirse de los efectos de su ineficacia por el camino debilitador de la seguridad jurídica.

Aun a riesgo de haber sustituido lo que debería ser la introducción de este trabajo de investigación por un avance de sus conclusiones, prejuzgando, en mayor o menor medida, la valoración que las modificaciones introducidas sobre la materia en la L 34/2015 nos merece, quede así salvada nuestra intención de **subrayar los elementos** que han incidido en la elección de nuestro tema de tesis:

- a) la crisis de las categorías jurídicas clásicas presentes en la materia (seguridad jurídica, prescripción, potestad comprobadora de la Administración, principio de legalidad),
- b) los distintos pareceres doctrinales al respecto,

140

145

150

155

- c) la ausencia de una jurisprudencia uniforme sobre los límites a la actuación comprobadora de la Administración,
- d) la actualidad del tema y
- e) su incuestionable relevancia práctica.

- 160** Finalmente, no puede desconocerse tampoco que la actualidad del tema se ha visto acrecentada con la consagración de una imprescriptibilidad máxima en la L 34/2015, de modificación parcial de la LGT que plantea problemas interpretativos, dogmáticos y dudas de constitucionalidad. A la vista de lo anterior, en conclusión, nos parece muy necesario y oportuno afrontar en profundidad un estudio de esta índole que fije las bases esenciales de las que partir en cualquier análisis ulterior sobre alguno o algunos de sus aspectos específicos.
- 165** La investigación se ha estructurado en cinco Capítulos, además de esta *Introducción*. En el **Capítulo I**, dedicado a la «prescripción tributaria», se pretende:
1. En primer lugar, hacer una breve revisión de los aspectos más generales de la configuración de esta institución jurídica, examinando las soluciones dadas por la doctrina para la explicación de esta figura jurídica en la materia tributaria, y exponiendo nuestra postura al respecto.
 2. En segundo lugar, analizaremos el objeto y efectos jurídicos de la prescripción tributaria, donde tras examinar la problemática planteada y su relevancia jurídica, y las distintas posiciones doctrinales, justificaremos nuestra posición, en virtud de la cual, el objeto de la prescripción sólo puede ser el crédito tributario, no las potestades ni las facultades administrativas, lo cual no es óbice para mantener que la prescripción también despliega efectos sobre la potestad liquidadora y recaudadora, pero estos efectos son indirectos.
 3. Por último, nos centraremos en cuál es el fundamento de la prescripción en el ámbito tributario, que a nuestro juicio debe situarse predominantemente en el ámbito de la seguridad jurídica, sin olvidar el principio de capacidad económica y el de eficacia administrativa.
- 170** En el **Capítulo II** analizaremos los efectos de la prescripción. De modo principal, aquellos que recaen sobre la obligación tributaria principal. A continuación, haremos referencia a los efectos que produce la prescripción de la obligación tributaria principal sobre las obligaciones formales de los obligados tributarios y los deberes de colaboración de terceros. Finalmente, analizaremos si las actuaciones de comprobación gozan de autonomía respecto de la potestad de liquidación, tal y como defiende la doctrina administrativa, la jurisprudencia más reciente y se ha consolidado por rango legal al introducirse expresamente en la L 34/2015 de modificación parcial de la LGT.
- 175** El **Capítulo III** se dedica al estudio de la comprobación de datos de periodos prescritos relevantes para la liquidación de periodos no prescritos, y en particular, dedicamos especial atención a las facultades de comprobación e investigación, su fundamento y los límites constitucionales. En segundo lugar, nos referimos a la cuestión relativa a la carga de la prueba de hechos acaecidos en periodos prescritos que sean constitutivos de derechos que pretenden ejercitarse, para exponer seguidamente el alcance de la obligación de justificar los datos de periodos prescritos y los contornos de la obligación contenida en la LGT art.70.3. Por último, examinaremos la particular problemática de las obligaciones tributarias conexas reguladas de manera expresa en la L 34/2015 de modificación parcial de la LGT y que plantea importantes problemas en materia de prescripción.
- 180** En el **Capítulo IV** analizamos la prescripción de la potestad de la Administración tributaria para comprobar bases impositivas negativas acreditadas en periodos impositivos prescritos. En primer lugar, señalaremos inicialmente la problemática planteada al respecto. En segundo lugar, analizaremos la LGT art.106.5 –derog L 34/2015– y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia. En tercer lugar, examinaremos la regulación normativa de la prescripción en la compensación de bases impositivas negativas desde sus orígenes hasta nuestros días, con la aprobación de la L 34/2015 de modificación parcial de la LGT. Continuando con los problemas de derecho intertemporal que todos los cambios legislativos estudiados en esta concreta materia han planteado. Finalmente, nos cuestionaremos la posibilidad de compensar bases impositivas negativas no declaradas, o declaradas de forma extemporánea.
- 185** Por último, el **Capítulo V** está dedicado a la prescripción y la calificación de los negocios jurídicos. Se analiza en este capítulo la problemática planteada en tiempos recientes en el ámbito jurisprudencial que responde a dos cuestiones distintas:

- a) si la Administración tributaria puede declarar la existencia de **fraude de ley o conflicto** en la aplicación de la norma respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tales operaciones pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos; y,
- b) si le es dable a la Administración calificar hechos, actos o negocios celebrados en ejercicios que desbordan el alcance de las **actuaciones inspectoras**.

185

(sigue)

Notas:

- (1) Esta idea es destacada por A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, p. 10; C. PALAO TABOADA, «La docencia y la investigación jurídicas en España», en *Revista de Administración Pública*, núm. 129, 1992, p. 340-342; y P. M. HERRERA MOLINA, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 23-24.
- (2) Es criterio reiteradamente mantenido por el TEAC, entre otras, en Resol TEAC 23-3-10 y 6-11-14 –en las que recoge y cita la doctrina mantenida en las Resol TEAC 13-1-99; 13-5-99; 9-3-00; 22-9-00; 19-1-01; 25-4-03 y 13-2-04 –, que la prescripción del derecho a liquidar, a recaudar y a sancionar, no conlleva «la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria. Es el caso, por ejemplo, de la Resol TEAC 23-3-10, donde el Tribunal afirma en relación con la comprobación del porcentaje de prorrata de un periodo prescrito a los solos efectos de determinar el porcentaje de prorrata que debe aplicar la entidad en los ejercicios objeto de comprobación que «debe concluirse que prescribe el derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias e imponer sanciones pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en periodos impositivos respecto de los cuales la facultad liquidadora y sancionadora de la Administración no haya prescrito, criterio mantenido por este Tribunal en reiteradas resoluciones» [FJ.6º].
Este es el criterio defendido tempranamente por el TS 19-1-12 y 9-10-12; recientemente y de forma decisiva vid. las Sentencias TS 5-2-15 y 26-2-15.
- (3) A. DURÁN SINDREU-BUXADÉ, «Compensación de bases imponible negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en la obra colectiva dirigida por J. J. RUBIO GUERRERO, *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2003, p. 516.
V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n. 2, Mayo 2007, p. 53-58; y J.M. CORONAS GUINART y M. MAS RAUCHWERK «La prescripción tributaria», en la obra colectiva dirigida por A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004, p. 427.
- (4) A modo de ejemplo, las Sentencias AN 21-7-11; 24-5-12; 3-5-13; 18-7-13; 26-9-13, Rec 360/10; 14-11-13; 21-11-13 y 3-2-15. En sentido contrario, Sentencias AN 30-1-14; 6-2-14 y 6-3-14.
- (5) La Administración actúa en el ámbito de la aplicación de los tributos ejercitando la potestad liquidadora y la potestad recaudadora, entendidas ambas en sentido lato. Es decir, comprensivas de todos los poderes o facultades incluidas las comprobadoras. En este sentido, V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, p. 53-55, que entiende que la prescripción del derecho a liquidar afecta también al derecho a comprobar e investigar los hechos relevantes para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; para este autor, la actividad de comprobación, se inserta en un concreto y específico procedimiento de liquidación y fuera de él carece de sentido. En la misma línea, SÁNCHEZ SERRANO, *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976, p. 109; I. ALONSO ARCE, «La prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública», en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, 2005, p.63-68; J. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona, 1998, p. 38; y, S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 273.
En contra, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», en *Quincena Fiscal*, núm.5, 2000, p.14-15, que defiende la posibilidad de que la Administración tributaria lleve a cabo actuaciones de comprobación en orden a determinar la posible existencia de indicios de delito fiscal y el consiguiente traslado de las actuaciones a la autoridad judicial, trascurrido el plazo de prescripción de cuatro años del derecho a liquidar, pero antes del transcurso de los cinco años de la prescripción penal, «pues lo único que ha realizado la Administración son actividades de comprobación, sin plazo de prescripción alguno».
En el mismo sentido en cuanto a la imprescriptibilidad del derecho a comprobar se alza L. CORRAL GUERRERO en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1982, p. 556.
- (6) En concreto, en los supuestos enjuiciados en las tres primeras sentencias, se analiza a quién corresponde acreditar la veracidad de las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos. En primer lugar, el Tribunal Supremo determina la legislación aplicable *ratione temporis*. En la primera de las sentencias la legislación aplicable es la L 43/1995, en concreto, el art.23.5 en su redacción introducida por la L 40/1998 que dispone: «El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretendan cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren».
En la segunda y tercera de las sentencias citadas la ley aplicable es el art.23.5 en su redacción introducida por la L 24/2001 que reza: «El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las

bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron». El Tribunal Supremo hace esta precisión normativa para expresamente soslayar la jurisprudencia de esa misma Sala recaída en relación con la antigua L 43/1995 art.23.5 que consagraba la imposibilidad de modificar las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos, al resultar incompatible dicha doctrina con el art.23.5 tras su modificación por la L 40/1998. Al examinar el referido precepto, el Tribunal Supremo interpreta que el precepto aplicable impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia –en el sentido de corrección a derecho– y cuantía de las bases impositivas negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos. La carga queda cumplida entonces por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de ese momento surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual se le reconocen facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, que en absoluto afectan a la intangibilidad del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación. Y es que, a juicio del Tribunal, no tendría sentido el citado artículo, limitado sólo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases impositivas negativas si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico.

No puede dejar de observarse que en los casos enjuiciados, el Tribunal Supremo estima los recursos del obligado tributario, al considerar que cumplió la carga de aportación documental que le incumbía sin que la Inspección desarrollara la carga que le correspondía para demostrar la improcedencia o incorrección de las bases negativas.

En cambio, en la Sentencia TS 19-2-15 el precepto aplicable era el art.106.4 de la LGT respecto del que el Tribunal Supremo reconoce ya expresamente que autoriza la comprobación administrativa plena o material de bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos.

[7] TS 4-7-14, Rec 3708/12.

[8] Para J. MARTÍN QUERALT, [«A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, nº 274, Septiembre-Octubre 2014, Editorial CISS], con el Anteproyecto de Ley General Tributaria se dan significativos pasos hacia el vaciamiento del actual marco de la prescripción: «Así, el derecho a compensar o deducir créditos fiscales más allá del plazo de prescripción se ve acompañado ahora de la facultad de la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, con las mismas potestades que ejerce en relación con ejercicios no prescritos»

Asimismo, el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la L 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su p. 8 afirma que las modificaciones que se proponen en la LGT «reconfiguran el instituto de la prescripción» y no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el «prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir a toda costa que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas». Más contundente todavía, si cabe, se muestra el voto particular concurrente que formula la Vocal María Concepción Sáez Rodríguez al citado Informe cuando en su p. 3 afirma que «es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas».

[9] F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993, p. 304, señala que es «obvio que por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerla».

La Administración no dispone de una acción para exigir la liquidación de la deuda tributaria, ni para recaudarla, ni una acción para sancionar sino que dispone de potestades administrativas a través de las cuales se hace efectivo el principio de autotutela, y que tienen, como afirma FALCÓN Y TELLA, carácter fiduciario, esto es, están al servicio de los intereses generales [R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 30].

[10] Dispone, en concreto, la Exposición de Motivos de la L 34/2015 lo siguiente: «La ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo. Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiere producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido».

- [11]** Este apartado nace como reacción a la tesis defendida por la AN 24-1-13, EDJ 4709, en la que se rechaza que la Administración pudiera declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones efectuadas en un ejercicio prescrito, aunque se proyectaran sus efectos fiscalmente en ejercicios no prescritos.
- El criterio expuesto en la Sentencia AN 24-1-13, EDJ 4709 fue confirmado en su integridad por el TS cont-adm Sección 2ª 4-7-14, Rec 3708/12 donde se dice expresamente lo siguiente: «En el presente caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 – ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria – que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal período, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo.
- No obstante, aunque se consideraran aplicables en nuestro caso –por analogía, por extensión o a efectos meramente interpretativos– las exigencias derivadas de la LIS art.23.5 o de la LGT/2003 art.70.3 y 106.4, la solución deberá ser asimismo la desestimación de la pretensión casacional de la recurrente. Y es que, como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.
- Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización –en los términos pactados y con sus efectos propios–, algo que queda fuera de las facultades que la LIS art.23.5 o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.
- La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos –y cuyos datos y magnitudes son ya inatacables– para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios».
- Posteriormente, dicho criterio ha sido superado por el TS 5-2-15, EDJ 28191 y 26-2-15, EDJ 28199 y 23-3-15, EDJ 36511 al afirmar que el derecho a comprobar e investigar no prescribe, por lo que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.
- [12]** Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, p. 9.
- [13]** En relación con el deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero véase H. LÓPEZ LÓPEZ, «Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución», en *RCT*, núm. 368, noviembre 2013, p. 5-48. Para este autor el distinto tratamiento que dispensa el legislador a las ganancias patrimoniales no justificadas cuando derivan de bienes y derechos situados en el extranjero, respecto del previsto para las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de los bienes y derechos que se sitúan en territorio español unido a la enorme restricción de la prueba en contrario, hacen dudar seriamente de la compatibilidad de esta medida con el derecho comunitario y la propia Constitución española.
- [14]** El Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, en su p. 4 advierte de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada.
- [15]** En este sentido, R. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw Hill, Madrid, 1999, p. 74, cuando señala que «en el campo del Derecho público es evidente que la Administración, por exigencia del principio de eficacia, para ser operativa, tiene que pasar página en el desempeño de sus funciones. No plegarse a esta exigencia y pretender que la Administración no pueda olvidarse de los hechos que se van distanciando en el tiempo, lejos de una aspiración de justicia, significa firmar un seguro de ineficacia».
- [16]** Con esta declaración de imprescriptibilidad se está obligando además a los empresarios a la conservación de los documentos contables más tiempo del previsto en el CCom art.30 por remisión de la LGT art.70.2.
- [17]** La anterior afirmación ha sido confirmada por el TS 4-7-14, EDJ 111341, recurso interpuesto por la Abogacía del Estado contra la AN 24-1-13, EDJ 4709.
- [18]** J. GARCÍA AÑOVEROS, Prólogo a la obra de FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p.15.

CAPÍTULO 1

Concepto de prescripción tributaria

1. Configuración de la prescripción tributaria en el Derecho público.....	210	205
2. Régimen jurídico aplicable a la prescripción en materia tributaria: ¿un supuesto de prescripción o de caducidad?.....	240	
3. Objeto y efectos de la prescripción tributaria.....	260	
4. Fundamento de la prescripción.....	300	
5. Relevancia penal de la prescripción tributaria.....	320	
6. Conclusiones.....	370	

1. Configuración de la prescripción tributaria en el Derecho público

La prescripción tiene su origen en el Derecho privado, en el Derecho romano, por lo que su trasposición al Derecho público, ha creado y sigue creando múltiples problemas. En el ámbito jurídico-privado el objeto de la prescripción lo constituyen los derechos subjetivos de contenido patrimonial, independientemente de que a dicha prescripción se le atribuya o no eficacia extintiva.

La trasposición *ad pedem litterae* de instituciones privadas a situaciones de Derecho público (1), crea confusión y da lugar a regulaciones que no cumplen la función para la que nacieron. Tal es el caso de la **prescripción en el ámbito tributario** (2). Los esquemas jurídico privados explicativos de la prescripción no pueden extrapolarse automáticamente al Derecho Tributario, pues existe en este campo un amplio abanico de situaciones subjetivas que no son reconducibles al modelo clásico del derecho subjetivo (3).

El fundamento de la prescripción se encuentra, tanto en el Derecho privado como en el Derecho público, en la necesidad de dotar de seguridad jurídica a las relaciones entre las partes como consecuencia de la no actuación de las normas en relación con los derechos en presencia. Adviértase que la prescripción no se presenta sólo como consecuencia de la inactividad de la parte titular del derecho, sino como **consecuencia de una inactividad** tanto del titular del crédito como de la persona sobre la cual ese derecho puede ser ejecutado (4). Precisamente por ello, y como luego se verá, la prescripción no opera si, pese a la inactividad del acreedor, el deudor realiza alguno de los actos previstos por la Ley con eficacia interruptiva.

Como antes señalábamos, la **doctrina civilista** de la prescripción no es automáticamente trasladable al Derecho Tributario (5), y ello porque difícilmente es equiparable una institución como la prescripción civil inserta en un derecho como el privado dominado por el principio de autonomía de la voluntad y que hace que el derecho del acreedor sea simplemente eso: un derecho, ejercitable o no a su voluntad y que consiguientemente decae por el simple transcurso del tiempo. En este contexto, no es equiparable el derecho de un acreedor privado con el derecho de la Administración a la percepción del crédito tributario, que no sólo no es un derecho, sino es que es un deber y que se activa a través del haz de potestades que la Ley reconoce a ésta y cuya actuación resulta obligatoria, por lo que la doctrina, tras señalar el parentesco de la prescripción tributaria con prescripción civil, se ve inmediatamente obligada a señalar las diferencias que las separan (6).

En el ámbito del Derecho Civil se regula la figura de la prescripción de forma específica en el CC capítulo III, título XVIII, libro Cuarto. Sin embargo, en el **Derecho público** si bien existe una regulación específica, la misma está espigada en diversos cuerpos legales.

El **Código Civil** exclusivamente se refiere a la prescripción de los derechos y acciones. Por su parte, la **LGT art.66** (7) con el que abre la sección dedicada a la prescrip-

210

215

ción se refiere a la prescripción de los derechos y acciones, fórmula tomada literalmente del CC art.1930, pero cuyo uso en el ámbito tributario resulta absolutamente inadecuada, pues la Administración no dispone de una acción (8) para exigir la liquidación de la deuda tributaria, ni para recaudarla, ni una acción para sancionar sino que dispone de **potestades administrativas** (9) a través de las cuales se hace efectivo el principio de autotutela, y que tienen, como afirma *FALCÓN Y TELLA*, carácter fiduciario (10), esto es, están al servicio de los intereses generales.

Por todo ello causa asombro la aplicación de la técnica de la prescripción al ejercicio de potestades (11) de los entes públicos. Un ente público no es libre de ejercer o no sus potestades; tiene que ejercerlas (12). La Administración no tiene un derecho sobre el que se pueda transigir. Por tanto, los dos primeros apartados de la LGT art.66 (derecho a liquidar y acción para exigir el pago de las deudas liquidadas) no hacen referencia a derechos sino a potestades administrativas, que son por naturaleza imprescriptibles (13). El último apartado que se refiere a la **devolución de ingresos indebidos** sí contempla un verdadero supuesto de derecho subjetivo.

El hecho de que estemos ante un poder-deber de la Administración y no ante un derecho tiene consecuencias directas sobre la cuestión de si calificar como un supuesto de prescripción o de caducidad el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación (14).

220 Los aspectos fundamentales de la figura de la prescripción, medio de extinción de la deuda tributaria tal y como preceptúan la LGT art.59 y 69, se encuentran **regulados** en la LGT art.66 a 70, integrados dentro de la Sección Tercera (La prescripción) del Capítulo IV (La deuda tributaria) del Título Segundo (Los tributos). Por tanto, su ubicación sistemática se sitúa dentro del Derecho tributario material.

Sin embargo, las **referencias a la prescripción** no se agotan en la anterior regulación sino que a lo largo de todo el articulado de la LGT se espigan diversas cuestiones que directamente entroncan con el régimen jurídico de la prescripción (15) y que tienen también relevancia para el Derecho tributario formal (16).

A pesar de lo cual no puede decirse que exista una única prescripción tributaria (17), sino múltiples supuestos en que la prescripción puede tener lugar, como consecuencia de la pluralidad de situaciones subjetivas previstas en la normativa tributaria. Por lo que podemos concluir que hay **varios tipos de prescripción** en materia tributaria, tantos como vínculos obligaciones a que da lugar la aplicación del tributo (18).

225 En este sentido el art.66 de la LGT se refiere a distintas **clases de prescripciones**: la del derecho a liquidar, la del derecho a recaudar, la del derecho a solicitar devoluciones derivadas de la normativa del tributo, de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, y la del derecho a obtener las citadas devoluciones. Esta **enumeración** no agota, como hemos dicho, los diversos supuestos en los que la prescripción tributaria puede tener lugar, pero sí acoge la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria a la cual limitaremos nuestro estudio.

Precisiones El precepto se refiere a los «derechos» (19) que prescriben, **fórmula totalmente inadecuada** en el ámbito tributario, tal y como hemos expuesto anteriormente.

2. Régimen jurídico aplicable a la prescripción en materia tributaria: ¿un supuesto de prescripción o de caducidad?

240 A la hora de deslindar el alcance de los conceptos de prescripción y caducidad la doctrina ha utilizado múltiples criterios. En no pocas ocasiones se parte del distinto objeto de una y otra figura, entendiendo que la **prescripción** afecta a derechos y facultades patrimoniales que han nacido con vida ilimitada y sólo pueden extinguirse por su inactividad en el término contemplado; en cambio la **caducidad** actúa en el caso de facultades o derechos potestativos que tienen un plazo prefijado, transcurrido el cual se extinguen; otros autores resaltan que las causas de interrupción no operan en relación con la caducidad, mientras que sí las admite la prescripción; otro

punto de distinción radica en que la prescripción puede ser alegada como excepción por las partes, mientras que la caducidad ha de ser apreciada de oficio y opera automáticamente la extinción del derecho.

Sin embargo, estos intentos de distinguir entre prescripción y caducidad no llegan a profundizar en los rasgos generales distintivos de estas técnicas, sino que abordan simplemente «las peculiaridades de estas figuras en un sector del ordenamiento» (20). Por su parte, la construcción de *DÍEZ PICAZO* (21), para efectuar el deslinde entre prescripción y caducidad con validez general para todas las ramas del derecho, propone atender a la **naturaleza de los vínculos** a que afecta una y otra figura. Así la prescripción sólo puede predicarse de aquellos derechos y acciones que, por su naturaleza, pueden tener una duración indefinida, aunque la falta de ejercicio provoque su extinción; por su parte la caducidad recaería sobre facultades o derechos que necesitan ser ejercitados dentro de un plazo perentorio, transcurrido el cual ya no es posible su ejercicio.

Aplicando el criterio mencionado, la **prescripción** se caracterizaría por desplegar sus efectos en virtud del no ejercicio del derecho por su titular durante el plazo fijado por la Ley. Mientras que la **caducidad** aparece inexorablemente unida a la existencia de un término perentorio para el ejercicio de un derecho, de una facultad, o de una potestad, transcurrido el cual ya no es posible dicho ejercicio (22). Por tanto, al ser el Derecho Tributario una rama del ordenamiento que regula y tutela intereses colectivos, generales, no individuales, la figura de la caducidad resultaría más adecuada.

Partiendo de las premisas antes expuestas, se admite la **prescripción de los derechos subjetivos** pero no de las potestades que son, como hemos avanzado, imprescriptibles y que, por tanto, sólo pueden estar sometidas a plazos de caducidad, limitando su ejercicio, si bien la potestad permanecerá siempre incólume. Prescriben los derechos y acciones (CC art.1930), aspecto que es respetado en todos los sectores del ordenamiento jurídico.

Por tanto, cuando la LGT art.64 se refiere a la prescripción caben **dos posibles interpretaciones**: o bien regula un supuesto de caducidad de determinadas potestades administrativas (23), o bien prevé la prescripción de un derecho que, desde luego, nada tiene que ver con el denominado por la LGT «derecho» a determinar la deuda tributaria o a exigir el crédito tributario.

En torno a esta **controversia**, la doctrina ha mantenido una viva discusión durante décadas (24), si bien finalmente, la mayoría de los autores se han inclinado por calificar el supuesto contemplado en la LGT art.66 como un supuesto de prescripción (25).

En este sentido, entre ambas concepciones, hubo algunos autores que entendieron que realmente nos encontrábamos ante una categoría jurídica *sui generis*, siguiendo la terminología de *PÉREZ DE AYALA* y *GONZÁLEZ GARCÍA*, ante una prescripción configurada de forma propia por las normas tributarias (26).

Sin embargo, no debemos dejar de señalar que en los últimos tiempos la **tesis administrativista** (27) que defiende la posibilidad de que las potestades administrativas sean objeto de prescripción ha sido acogida por algunos autores de la doctrina tributarista (28), que defienden que el objeto de la prescripción en el ámbito tributario está constituido por el ejercicio de la concreta potestad liquidadora o recaudadora en relación con una determinada obligación tributaria (29). Lo que permitiría entender de una forma simplificada la regulación de la prescripción recogida en la LGT (30).

A nuestro entender no estamos ante la figura de la caducidad en los supuestos regulados por la LGT como de prescripción por la sencilla razón de que el legislador (31) no lo ha considerado así, y no es posible soslayar la regulación positiva de la LGT al respecto. Así lo ha entendido también la doctrina más autorizada (32) y abundante jurisprudencia. Dicha regulación se configura como el resultado de la aplicación del instituto de la prescripción elaborado en sede de Teoría General del Derecho a la especial configuración de la obligación tributaria (33).

245

250