

LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y EL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A COMPROBAR E INVESTIGAR

La prescripción en el ámbito tributario y el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, incorpora a la Ley General Tributaria un nuevo artículo 66 bis que reconoce expresamente el derecho de la Administración tributaria para comprobar e investigar las circunstancias determinantes de la obligación tributaria relativas a periodos prescritos en la medida en que proyecten sus efectos sobre ejercicios no prescritos. Este artículo examina el origen de este precepto y el alcance de esta potestad administrativa.

The Statute Of Limitations For Spanish Tax Purposes And The Right Of The Spanish Tax Authorities To Verify And Assess The Taxpayer's Tax Liability

Law 34/2015 of 21 September introduced a new article 66 bis to the General Tax Law, which expressly recognizes the right of the Spanish tax authorities to verify and investigate the circumstances determining a taxpayer's tax liability in expired tax periods when they affect tax periods that are open to inspection. This paper examines the background to and the scope of this new article.

PALABRAS CLAVE

Prescripción, Obligación tributaria, Créditos fiscales, Fraude de ley, Inspección tributaria, Seguridad jurídica.

KEY WORDS

Statute of limitations, Tax liability, Tax credits, Abuse of law, Tax audit, Legal certainty.

Fecha de recepción: 14-1-2016

Fecha de aceptación: 1-2-2016

INTRODUCCIÓN

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT») ha venido distinguiendo, en su artículo 66, entre cuatro derechos diferentes a efectos de prescripción: los de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (letra a) y a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (letra b) y los del obligado tributario a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías (letra c) y a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías (letra d).

Cada uno de esos derechos dispone de sus propias reglas de cómputo de plazo y de causas de interrupción de la prescripción, contenidas, respectivamente, en los artículos 67 y 68 de la LGT.

Pues bien, la reciente reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha incorporado un nuevo artículo 66 bis que regula expresamente a efectos de prescripción otro derecho diferente: el de la Administración a comprobar e investigar cualquier elemento de la obligación tributaria. Con ello, trata de poner fin a la controversia que en los últimos tiempos ha existido sobre las facultades revisoras de la Inspección de actos, negocios jurídicos, declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos.

ANTECEDENTES DE LA REFORMA: LA CONTROVERSIAS SOBRE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE EJERCICIOS PRESCRITOS

Como indica el preámbulo de la Ley 34/2015, la incorporación del artículo 66 bis a la LGT pretende superar el debate doctrinal y jurisprudencial de los últimos años en relación con la posibilidad de que la Administración tributaria pueda comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos que desplieguen efectos sobre liquidaciones que no lo están.

Tradicionalmente, el Tribunal Supremo había entendido que el derecho a comprobar estaba implícito en el de liquidar y no era independiente de aquel, de forma que la prescripción del derecho a liquidar un determinado ejercicio llevaba consigo la de la posibilidad de revisar la aplicación de la norma que en ella se hizo (v. *Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 25 de marzo de 1991, de 13 de marzo de 1999 o 17 de marzo de 2008*). Esta doctrina inicial, sin embargo, fue evolucionando hacia una independencia entre ambos derechos a efectos de prescripción, que es claramente explicitada en sus últimos pronunciamientos (v. *Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 5 y 26 de febrero y de 23 de marzo de 2015*).

La evolución se produjo al hilo de la controversia planteada sobre dos cuestiones técnicas: (i) la posibilidad de que la Inspección corrigiera las

bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos cuando comprobara el ejercicio no prescrito en el que se compensaron y (ii) la posibilidad de que la Administración tributaria declarara la existencia de fraude de ley en negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos para negar sus efectos fiscales en ejercicios no prescritos.

Comprobación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos

En cuanto a la comprobación de las bases imponibles negativas, la interpretación tradicional de que el derecho a liquidar lleva implícito el de comprobar se puso en tela de juicio tras la modificación del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 para exigir al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades «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 pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

Con la entrada en vigor de la LGT, esta exigencia de acreditar la procedencia y cuantía se generalizó para todo dato de la obligación tributaria con origen en un ejercicio prescrito. Así, el artículo 70.3 de la LGT, en su redacción original, disponía que «la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente», mientras que el artículo 106.5 señalaba que «en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia o cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales».

La interpretación de estos preceptos suscitó bastante controversia en cuanto al significado y alcance que había de darse a la obligación de justificar la procedencia y cuantía de los datos con origen en ejercicios prescritos.

Inicialmente, la Audiencia Nacional interpretó que el interesado debía conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejerci-

cios no prescritos) pudiera constatar la existencia misma del crédito (su procedencia, en la acepción del vocablo como «origen» o «principio del que procede») y la correlación entre la cuantía o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente. Entendía, en cambio, que los preceptos no autorizaban a que la Inspección comprobara la procedencia, en el sentido de conformidad a Derecho, de las bases imponibles negativas.

El Tribunal Supremo, sin embargo, fue más allá. Tomando como punto de partida que estos preceptos establecían las reglas en materia probatoria para quien pretenda la compensación de las bases negativas, estableciendo tanto los medios (exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales) como el objeto mismo de la prueba (procedencia y cuantía de las bases negativas cuya compensación se pretenda), concluyó que «el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no solo del importe de las bases imponibles a compensar sino de su procedencia» es decir, de su corrección» (v. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 6 de noviembre de 2013).

Con quizás mayor claridad, en un pronunciamiento posterior (v. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 14 de noviembre de 2013), afirmó que una vez cumplida por el obligado tributario la carga de exhibir la documentación indicada «surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico» y, a estos efectos, afirma el Tribunal Supremo que «hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero si 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». Para el Tribunal Supremo, por tanto, «no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS, en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otros se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico».

Esta interpretación se fue consolidando y asumiendo por tribunales inferiores.

Declaración de fraude de ley en operaciones realizadas en ejercicios no prescritos

En relación con la posibilidad de declarar en fraude de ley negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos para discutir sus efectos en ejercicios que no lo están, la Administración tributaria consideraba que debía distinguirse entre el derecho a liquidar, sujeto a prescripción, y el derecho a comprobar, que al ser en realidad una potestad administrativa, podía ejercitarse sin límite temporal.

Inicialmente, distintas sentencias de la Audiencia Nacional rechazaron esta interpretación por considerar que suponía, precisamente, vaciar de contenido el instituto de la prescripción. La misma tesis de la Audiencia Nacional fue compartida inicialmente por el Tribunal Supremo (de forma expresa en su *Sentencia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 4 de julio de 2014*; de forma implícita y *obiter dicta* en sus *Sentencias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 6 de noviembre de 2013 y 9 de diciembre de 2013*). Sin embargo, el Tribunal Supremo terminó haciendo suya la interpretación administrativa (v. *Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 5 y 26 de febrero y de 23 de marzo de 2015*), confirmando la posibilidad de recalificación *sine die* de los negocios jurídicos realizados por los obligados tributarios en estos supuestos.

LA REFORMA DE LA LGT EN RELACIÓN CON EL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A COMPROBAR E INVESTIGAR

Con la finalidad de poner fin a la controversia, la Ley 34/2015 distingue expresamente, a efectos de prescripción, entre el derecho a liquidar y el derecho a comprobar, llevando a cabo una reforma en la materia que se articula en torno a los siguientes preceptos:

- Se introduce un nuevo artículo 66 bis, que en su apartado primero establece el principio general de que la prescripción no afecta al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de la LGT; en su apartado segundo exceptúa de ese principio general la comprobación de créditos fiscales; y, en su apartado tercero, mantiene expresamente la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad en la comprobación de los ejercicios en los que se compensaron esas bases o se aplicaron las cuotas o deducciones.

- Se modifica el artículo 70.3, para subrayar que la obligación de justificar la procedencia de los créditos fiscales se mantiene durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias en las que esos créditos se aplicaron.
- Se suprime el apartado 5 del artículo 106.
- Se modifica el artículo 115, para explicitar (i) que la comprobación e investigación administrativa puede realizarse aun en el caso de que afecten a ejercicios, periodos o conceptos tributarios respecto de los que se hubiera producido la prescripción en la medida en que surtan efectos en ejercicios no prescritos y (ii) que esa comprobación e investigación incluye la posibilidad de recalificar los actos o negocios jurídicos realizados por los obligados tributarios al amparo de los artículos 13, 15 o 16 de la LGT.
- Se introduce una norma especial de derecho transitorio.

Regla general: imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar

El nuevo artículo 66 bis de la LGT reconoce expresamente, en su primer apartado, que la potestad para comprobar reconocida en el artículo 115 de la LGT no está sometida —como regla general—, a limitación temporal alguna.

De esta forma, la Administración tributaria puede comprobar e investigar las circunstancias determinantes de la obligación tributaria relativas a periodos prescritos en la medida en que proyecten sus efectos sobre ejercicios no prescritos. Se incluye, particularmente, la posibilidad de recalificar los actos o negocios jurídicos realizados *in illo tempore* por los obligados tributarios al amparo de los artículos 13, 15 y 16 de la LGT. El artículo 115 no menciona, en cambio, la posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley al amparo del artículo 24 de la LGT de 1963, que es la norma general antiabuso aplicable a operaciones realizadas antes del 20 de julio de 2004 (fecha de la entrada en vigor de la vigente LGT).

Regla especial: la limitación temporal para comprobar créditos fiscales

Como excepción a la regla general, el artículo 66 bis establece, en su apartado 2, un plazo límite de

10 años para la comprobación de las bases imponibles negativas u otros créditos fiscales pendientes de aplicación.

Parece claro que la finalidad de exceptuar la regla general es la de asegurar que los obligados tributarios puedan beneficiarse de créditos fiscales de aplicación dilatada en el tiempo con mayor seguridad jurídica. A nuestro juicio, no obstante, la seguridad que demanda el tráfico jurídico se proyecta quizás con mayor intensidad respecto de elementos de la obligación tributaria que, al no dar lugar a un crédito fiscal identificable, no pueden ser objeto de comprobación por el inversor interesado en adquirir una empresa y que no quedan amparados por este límite temporal. Por ello, y por el riesgo que para la seguridad jurídica y para el derecho de defensa de los obligados tributarios, supone la admisión de una potestad de recalificación *sine die* de los negocios jurídicos realizados por los obligados tributarios, entendemos que *lege ferenda*, la excepción debería generalizarse: un plazo de diez años parece suficiente para que la Administración pueda comprobar todos los extremos que le resulten relevantes de un obligado tributario, sobre todo cuando éste, por ser una sociedad, puede ser objeto de tráfico mercantil.

El cómputo de este plazo se inicia al día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la declaración o autoliquidación del ejercicio en que se generó el derecho a compensar dichas bases o a aplicar dichas deducciones, pero, a diferencia de lo que ocurre con el plazo de prescripción de los derechos mencionados en el artículo 66, que puede interrumpirse en los supuestos establecidos en el artículo 68 de la LGT, el artículo 66 bis de la LGT no prevé ninguna causa de interrupción. Esto, unido a que el plazo de 10 años se establece para «iniciar el procedimiento de comprobación» y no para la comprobación en sí, da pie a pensar que se trata más de un plazo de caducidad que de prescripción.

Por otra parte, la redacción de este primer apartado del nuevo artículo 66 bis («el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años») parecía apuntar también a la posibilidad de que la comprobación pudiera ejercitarse de forma independiente en un procedimiento *ad hoc*. Sin embargo, la tramitación parlamentaria de la Ley 34/2015 aclaró que esta comprobación ha de enmarcarse necesaria-

mente en un procedimiento de comprobación relativo a una obligación tributaria cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito. Si el procedimiento de comprobación tiene alcance general, se considera incluida en este la posibilidad de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación o de los créditos fiscales aplicados o pendientes de aplicación cuyo derecho a comprobar no haya prescrito. Por el contrario, si el procedimiento no tiene alcance general, la comprobación de las bases imponibles negativas o deducciones fiscales deberá incluirse expresamente en el objeto del procedimiento, con indicación de los ejercicios en que fueron generadas.

Resulta curioso que la independencia entre el derecho a comprobar y el derecho a liquidar en cuanto a prescripción, no permita sin embargo que el ejercicio del primero pueda llevarse a cabo de forma independiente.

Sobre la necesidad de que la comprobación de los créditos fiscales se enmarque necesariamente en un procedimiento de comprobación de una obligación tributaria no prescrita, hay algunos comentarios técnicos que nos gustaría compartir.

Interesa subrayar, en primer lugar, que la reforma reconoce expresamente a la Administración la posibilidad de comprobar créditos fiscales aunque no hayan sido aún objeto de compensación o aplicación en el ejercicio objeto de comprobación. La razón de ello, sin duda, está en posibilitar la comprobación efectiva de estos créditos fiscales, pues sucede que muchos créditos fiscales previstos en el ordenamiento tributario tienen un plazo de compensación o aplicación muy superior al de diez años establecido en el apartado segundo del nuevo artículo 66 bis para su comprobación.

Ha de hacerse notar, en contraste con lo anterior y en segundo lugar, que el plazo para sancionar la eventual infracción tributaria por acreditar incorrectamente créditos fiscales sigue siendo de cuatro años. Quiere esto decir que si la consumación de esta infracción se produce en el ejercicio origen en el que se consignó de modo improcedente el crédito fiscal a aplicar en el futuro (v. *Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina, de 21 de marzo de 2013 y de 22 de abril de 2015*), el derecho de la Administración a sancionar esta infracción podría encontrarse prescrito cuando se hiciera uso de la facultad de comprobación de los créditos fiscales.

Por último, habrá que tener presente que, si la comprobación de los créditos fiscales se entiende en todo caso incluida en un procedimiento de inspección de alcance general, la dejación por parte de la Administración de ese derecho de comprobación en un determinado procedimiento permitirá argumentar que esos créditos fiscales han adquirido firmeza para el obligado tributario con arreglo a la doctrina de los actos propios según ha sido interpretada por nuestro Tribunal Supremo (v. *Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 4 de noviembre de 2013*).

El alcance temporal de la obligación de conservar la documentación

El tercer apartado del artículo 66 bis de la LGT dispone que, salvo que la normativa propia de cada tributo disponga lo contrario, la limitación del plazo de comprobación de créditos fiscales no afecta a la obligación de aportar la contabilidad y las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases imponibles negativas o las deducciones pendientes de aplicación con ocasión de los procedimientos de comprobación e investigación de los ejercicios no prescritos en los que se apliquen tales créditos fiscales. La nueva redacción del artículo 70.3 de la LGT también precisa que la obligación de justificar la procedencia de datos con origen en operaciones realizadas en ejercicios prescritos también afecta a los créditos fiscales hasta que transcurra el plazo de prescripción del ejercicio en que se aplicaron, aunque haya transcurrido (en muchas ocasiones, con creces) el plazo de 10 años establecido en el apartado segundo del artículo 66 bis.

Cabe plantear qué sucede en caso de incumplimiento por el obligado tributario de esta obligación, sobre todo teniendo en cuenta la evolución jurisprudencial sobre la interpretación del artículo 70.3 de la LGT en su redacción anterior a la reforma y, en particular, sobre el significado que debe darse al término *procedencia*. No está muy clara, en este sentido, cuál es la sanción que se puede establecer al incumplimiento de la obligación de aportación de la documentación para justificar la procedencia de los créditos fiscales con origen en ejercicios prescritos, salvo que se vuelva a reconducir, tesis por la que nos inclinamos, el significado del término *procedencia* al de «origen» del crédito fiscal y no al de su conformidad a Derecho. Otra interpretación (que la Administración tributaria pueda cuestionar la conformidad a Derecho del

crédito fiscal al amparo del artículo 70.3 de la LGT), supondría dejar vacía de contenido la limitación temporal de 10 años contenida en el segundo apartado del artículo 66 bis.

En este punto, pensamos que el propósito declarado en el preámbulo de la Ley 34/2015 de fortalecer «la seguridad jurídica en beneficio de los operadores jurídicos que aplican el sistema tributario» parece difícil de encajar con la exigencia de que un contribuyente se encuentre obligado a justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos sin apenas ningún límite temporal definido, que es variable e indeterminado *ab initio*, y sin conocer la sanción asociada a su incumplimiento.

Cabría plantear, incluso, si esa reconducción de la interpretación del término «procedencia» a sus justos términos que se vislumbra tras la reforma de la LGT no podría tener efectos retroactivos, pues parece confirmarse que «procedencia» no debe entenderse en el sentido amplio en que venía sosteniéndose por nuestra jurisprudencia.

Régimen transitorio

El preámbulo de la Ley 34/2015 indicaba de forma reiterada que la reforma en este punto tenía efectos meramente clarificadores: «la reforma incorpora una aclaración», «la reforma explícita», la «Ley aclara», «para evitar dudas interpretativas», «reconocimiento explícito».

Sin embargo, el segundo apartado de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015 dispone que lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115 y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta ley, resultará de aplicación en los procedimientos de inspección ya iniciados el 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015) en los que, a dicha fecha, no se hubiera formalizado propuesta de liquidación. Si esto es así, y *a contrario sensu*, en los procedimientos de inspección ya concluidos, o en los que se hubiera formalizado propuesta de liquidación, no debería aplicarse el artículo 66 bis ni lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la LGT. ¿Tiene eso algún sentido en una reforma con efectos puramente clarificadores? A nuestro juicio, claramente no. Dudamos, no obstante, que esta disposición transitoria tenga trascendencia alguna en la práctica para limitar las facultades de comprobación de la Administración, aunque

sí pensamos que se utilizará para evitar que esas facultades de comprobación administrativa puedan verse restringidas.

ALGUNA REFLEXIÓN FINAL

Como hemos visto, la Ley 34/2015 viene a consagrar, con grave riesgo para la seguridad del tráfico jurídico y para el derecho de defensa de los obligados tributarios, la posibilidad de que la Administración tributaria revise *sine die* la aplicación que de la norma tributaria se hizo en ejercicios prescritos, con la sola exigencia de que esa aplicación se proyecte en ejercicios no prescritos, y con la única limitación temporal de diez años cuando se trata de comprobar bases imponibles negativas u otros créditos fiscales.

El preámbulo de la Ley 34/2015 afirmaba que con ello «*también se asegura el [derecho] del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales (...), así como el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación, la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se*

produjo la prescripción del derecho a liquidar». Cuando al obligado tributario no se le permite corregir aquellos errores del pasado que incrementan sus obligaciones tributarias presentes, esa valoración no parece acertada. De hecho, tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como la Audiencia Nacional se han mostrado contrarios a que el obligado tributario pueda presentar declaración o autoliquidación relativa a un ejercicio prescrito susceptible de producir efectos en otro que no lo está (v. *Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 23 de octubre de 1999 o de 13 de febrero de 2004, y Sentencias de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 7 de junio de 2007 o de 21 de marzo de 2001*).

Entendemos, por tanto, que la reforma en este punto no contribuye a reforzar la seguridad jurídica, que era uno de los objetivos declarados de la Ley 34/2015, sin que la prevención del fraude fiscal o el incremento de la eficacia de la actuación administrativa (que eran los otros objetivos de la reforma) justifiquen una regulación tan carente de proporcionalidad.

GLORIA MARÍN BENÍTEZ y SARA ASENSIO GIMÉNEZ*

* Abogadas del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).