

La prescripción y la reforma de la Ley General Tributaria.

Ana María Juan Lozano.
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia.
(Catedrática Acreditada).

Javier Martín Fernández.
Socio Director de *F&J Martín Abogados*.
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense
(Catedrático Acreditado).

En materia de prescripción es donde se aprecia, con mayor intensidad, el factor, puramente técnico, como elemento justificativo de la necesidad de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Si bien el régimen general de la prescripción establecido por la LGT en 2003 fue continuista en sus elementos esenciales respecto a la norma anterior, lo cierto es que su aplicación ha venido ganando en complejidad, como consecuencia de varios factores, y generado espacios de incertidumbre. Esta falta de certeza se ha traducido en litigiosidad y disparidad de criterios jurisprudenciales. Por tanto, resulta obligado depurar, normativamente, los interrogantes que han surgido. En muchas ocasiones se achaca al legislador que las modificaciones normativas surgen para salir al paso de criterios jurisprudenciales que se consideran inconvenientes, pero lo cierto es que, en materia de prescripción, hay que reconocer que el devenir de las últimas décadas ha determinado la necesidad de especificar más detalles de los inicialmente cubiertos en 2003.

Pueden señalarse varios factores que han incidido técnicamente sobre la prescripción. En primer lugar, la generalización de la obligación de resolver en plazo los procedimientos de aplicación de los tributos y la interacción de sus efectos con la prescripción ha necesitado de unos años de “rodaje” para permitir una valoración de la situación alcanzada por la aplicación de ambas instituciones.

En segundo lugar, la propia evolución de la normativa sustantiva ha determinado mayor discordancia entre los plazos de prescripción para determinar la deuda mediante liquidación y los plazos de pervivencia de créditos fiscales, así como el incremento y relevancia de supuestos en que esto se produce. También, en este caso, el ciclo de crisis determina que surja una realidad incontestable: la generación de gran cantidad de bases imponibles negativas pendientes de compensación en ejercicios futuros, así como el arrastre de gran cantidad de créditos fiscales que no han podido ser absorbidos en ejercicios previos. Ello explica la mayor trascendencia que adquiere un debate menos encendido en etapas anteriores: la facultad de la Administración para comprobar la existencia de bases imponibles negativas que ha sido objeto de una fuerte controversia al objetarse, por parte de los obligados tributarios, la prescripción. La

disparidad de criterios jurisprudenciales entre diversos órganos judiciales es un hecho notorio, así como las oscilaciones en la posición sostenida por el propio Tribunal Supremo. Para hacer frente a esta situación, la reforma de la LGT reconoce a la Administración, explícitamente, la facultad de comprobar su existencia, aunque esté originada en ejercicios prescritos. También se aclara que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración son las generales, debiendo aportarse, en todo caso, la declaración o autoliquidación en que se incluyeron.

Todo lo anterior debe conectarse con el tercero de los factores que, a nuestro entender, deben ser considerados para calibrar, adecuadamente, el alcance de las modificaciones proyectadas. En los últimos años la propia Administración, con singular protagonismo la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), ha afirmado que las potestades de comprobación y liquidación se extienden a todos los elementos determinantes de la realización y cuantía de las obligaciones tributarias. Lo que viene ya conociéndose como "*principio de regularización completa*" y de amplia aplicación jurisprudencial. Por tanto, una completa valoración de la explícita afirmación de que resulta posible la comprobación de los ejercicios prescritos en todo aquello que tenga incidencia liquidatoria sobre las obligaciones tributarias de los no prescritos, supone, también, la afirmación explícita de que dicha comprobación puede albergar la determinación de elementos "*favorables*" para el obligado tributario. Por ejemplo, cabe plantear, en esta dimensión, la determinación de costes o gastos previamente no computados con incidencia en ejercicios no prescritos; o, también, que en un supuesto de comprobación de bases imponibles negativas declaradas, en que, por fuerza mayor, se hubiera perdido todo el soporte contable y documental, la Administración procediera a realizar una estimación indirecta de esta magnitud a efectos de su arrastre y compensación en ejercicios prescritos y no únicamente a eliminarla.

Dentro del debate relativo a las consecuencias de la afirmación explícita de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación, no debe atenderse, únicamente, a la dirección de sus efectos que opera "*a favor*" de la Administración, sino, también, "*a favor*" de los obligados tributarios. Ello supone, incluso, una reconsideración de los límites de la rectificación de autoliquidaciones. Quizá cabe apreciar un cierto déficit de valoración global en esta doble dirección en el intenso debate generado sobre la reforma.

En tercer lugar, la reforma de la LGT introduce una especialidad de los tributos de cobro periódico por recibo que supone un puro ajuste técnico de una cuestión particular previamente no contemplada en la norma y que venía generando una relativa conflictividad en el ámbito de la tributación local. Como resulta generalmente conocido, los tributos de cobro periódico, con posterioridad al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, no requieren la presentación de declaración ni autoliquidación, por lo que el comienzo del cómputo del plazo de prescripción se sitúa

en el momento del devengo de dicho tributo, ya que es, a partir del mismo, cuando la Administración gestora puede realizar las actuaciones dirigidas, en última instancia, a liquidar.

En cuarto lugar, se aborda, directamente, una de las cuestiones más complejas, tanto en el orden conceptual como en toda la dinámica de aplicación de la prescripción. Hasta ahora no existía en nuestro Ordenamiento un concepto de obligaciones conexas, ni tampoco se encuentra bien definido en el orden doctrinal ni jurisprudencial. Pero lo cierto es que la propia madurez en la aplicación del sistema tributario ha venido generando un elenco de problemas derivados de la integración e interacción de unas obligaciones tributarias con otras y en función de la delimitación de sus elementos objetivos, subjetivos o temporales.

El debate acerca de si supone una novedad o no la afirmación de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación, a pesar de su indudable relevancia, no apunta, en realidad, a las bases estructurales del régimen de la prescripción tributaria en sus coordenadas hasta el momento afirmadas. En cambio, la construcción del concepto de obligaciones tributarias conexas y la determinación de sus efectos, en nuestra opinión, supone que esta institución avanza hacia una mayor complejidad de las coordenadas esenciales que determinan su dinámica de aplicación. Y aquí es donde, de nuevo en atención al principio de seguridad jurídica sobre el que se asienta la prescripción, resulta imprescindible extremar el rigor y la certidumbre de las normas cuya aplicación supone una variación importante de la extensión y efectos de sus causas de interrupción. Es decir, caminamos hacia unas bases más complejas de esta institución que, también, surgen como una manifestación de ese modo de entender las regularizaciones integrales.

Coloquialmente, tanto la concepción tradicional del ejercicio de las potestades como la determinación del alcance de las causas de interrupción de la prescripción, venían directamente limitadas por el alcance, en cuanto a la identificación de los conceptos y períodos afectados, de los procedimientos de control. El propio TEAC comenzó a formular una concepción más avanzada, obligando a la Administración, incluso, a ordenar y ejecutar las devoluciones que pudieran resultar de las regularizaciones practicadas (ejemplo: modificación de los criterios de imputación temporal, o regularizaciones que afecten a la dinámica de las deducciones en los impuestos objeto de repercusión).

Una formulación completa de este mismo planteamiento también exige plantear sus efectos sobre el régimen de la prescripción e, incluso, de la suspensión de la ejecución en vía de revisión. Muy sintéticamente expresado, en materia de prescripción la LGT vino a explicitar, con mucho mayor detalle que la de 1963, los parámetros resultantes del conocido como "*principio de independencia de procedimientos*", de construcción y depuración jurisprudencial. A su tenor, los efectos objetivos y subjetivos de las causas

de interrupción de la prescripción vienen determinados por el alcance, naturaleza y finalidad de las actuaciones a las que se atribuye eficacia interruptiva (del particular, de la Administración, o en vía de revisión).

Uno de los problemas cuyo debate también ha resultado especialmente intenso en los últimos años en materia de suspensión de la ejecución, es el relativo a cuál debe ser el alcance de la concedida en relación con los efectos extrarrecaudatorios del acto impugnado. Esto es, por ejemplo, en los supuestos en los que se impugnan regularizaciones por las que se minoran o eliminan créditos fiscales con efectos sobre ejercicios posteriores. ¿La suspensión de la ejecución obtenida debe alcanzar a su impacto sobre los ejercicios posteriores? La Administración tributaria viene entendiendo que no, y en estos casos regulariza “*en cascada*” todos los ejercicios sobre los que tiene impacto dicha eliminación o minoración de los créditos fiscales, con el sólido argumento de que la falta de firmeza del acto inicial no impide el transcurso de los plazos de prescripción para liquidar las obligaciones tributarias posteriores afectadas por la liquidación impugnada. Ciertamente ello es así, de tal modo que si la Administración permaneciera inactiva, en relación con estos efectos y hasta que se dirima en vía de revisión si resultaba o no procedente la regularización practicada en el ejercicio de origen, probablemente se encontraría impedida para regularizar la situación tributaria en supuestos en que el obligado tributario viera desestimada su pretensión. De ello se ha derivado el impacto de este problema en materia de suspensión de la ejecución del acto administrativo reclamado.

Se ha intentado, en diversas ocasiones, no impedir la regularización de los ejercicios posteriores, que ciertamente no se ve afectada por la falta de firmeza del acto inicial, pero sí, al menos, que la suspensión de la ejecución obtenida al impugnarlo dispensara de tener que solicitar y obtener, mediante aportación de garantía, también la suspensión de la ejecución de las regularizaciones posteriores derivadas de dicha liquidación inicial. Sin embargo, la jurisprudencia mayoritaria ha entendido que resulta necesario mantener el régimen general de la suspensión, también considerando como actos independientes los resultantes de este tipo de regularizaciones, a todos los efectos. Es decir, en una línea, que ni en cuanto al régimen de la prescripción ni en relación con la suspensión de la ejecución se viene atribuyendo efectos a las obligaciones tributarias conexas, a pesar de que ya ha comenzado el camino hacia las exigencias de la regularización completa.

Para la Exposición de Motivos de la Ley de reforma de la LGT, los efectos de las obligaciones tributarias conexas, en la dinámica de las causas de interrupción de la prescripción, se limitan a las del mismo obligado tributario. También se posibilita la compensación de oficio de las posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes, y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado. Lo cual supone advertir que, aun extremando los elementos de la norma que permita alcanzar

F & J MARTÍN

ABOGADOS

certeza en la identificación del alcance de las causas de interrupción de la prescripción, quedarían al margen -para bien y para mal- otros supuestos de obligaciones tributarias consideradas tradicionalmente como conexas (Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Valor Añadido).