

ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ

Universidad de Vigo

**LA IMPRESCRIPTIBILIDAD
DE LAS DEUDAS
TRIBUTARIAS
Y LA SEGURIDAD JURÍDICA**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2016

ÍNDICE

	Pág.
ABREVIATURAS	9

CAPÍTULO I

LA JUSTIFICACIÓN DE DATOS ORIGINADOS EN PERIODOS PRESCRITOS FRENTE AL EJERCICIO DE LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

1. INTRODUCCIÓN. ÁMBITO OBJETIVO DEL ESTUDIO PRO- PUESTO	13
2. UNA PRECISIÓN PREVIA SOBRE EL OBJETO DE LA PRES- CRIPCIÓN. LA NECESIDAD DE DESLINDAR LAS POTESTADES COMPROBADORA Y LIQUIDADORA, EL DERECHO DE CRÉDI- TO DE LA ADMINISTRACIÓN Y LOS MEDIOS PROBATORIOS EXIGIBLES PARA SU EJERCICIO	18
3. LA VINCULACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES AL PLAZO PRESCRIPTIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL EN LA LGT/1963.....	26
4. EVOLUCIÓN SEGUIDA EN LA PROBLEMÁTICA ESPECÍFICA DE LA COMPROBACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS ORIGINADAS EN PERIODOS PRESCRITOS	31
A) El estado de la cuestión antes de la entrada en vigor de la LIS/ 1995.....	31
B) La situación creada por la LIS/1995 y su reforma por la Ley 40/1998.....	39
C) Las consecuencias de los cambios introducidos por la LGT/2003...	55
5. LA TRASLACIÓN DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SO- BRE COMPROBACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS	

	Pág.
GENERADAS EN PERIODOS PRESCRITOS A OTRO TIPO DE OPERACIONES CON EFECTOS TRIBUTARIOS FUTUROS	78
A) Los negocios celebrados en fraude de ley	78
B) La posición de los órganos jurisdiccionales sobre las deducciones con proyección plurianual	93
C) Beneficios fiscales y otros elementos de la deuda tributaria de efecto diferido	98

CAPÍTULO II

LA SEGURIDAD JURÍDICA ANTE EL NUEVO RÉGIMEN RESULTANTE DE LA LIS/2014 Y DE LA REFORMA PARCIAL DE LA LGT/2003 POR LA LEY 34/2015

1. EL CAMBIO DE TENDENCIA CONSAGRADO POR LA LIS/2014 CON LA EXTENSIÓN INDEFINIDA HACIA EL FUTURO DE LA FACULTAD DE COMPENSAR Y LA AMPLIACIÓN HACIA EL PASADO DE LA POTESTAD DE COMPROBAR.....	109
A) Los matices terminológicos introducidos por la Ley 34/2015 en la redacción originaria de la LIS/2014.....	109
B) La configuración de plazos diferenciados con efectos en las potestades de la Administración y en las obligaciones del contribuyente....	113
C) La retroactividad de las facultades de comprobación surgidas de la LIS/2014.....	127
2. LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DEL «DERECHO» A COMPROBAR E INVESTIGAR CREADA POR LA LEY 34/2015.....	131
A) Un nuevo régimen jurídico que certifica la excelente acogida por el legislador de la última y discutible jurisprudencia del Tribunal Supremo	131
B) La identificación del objeto de la comprobación e investigación y su relación con la prescripción. El caso específico de las obligaciones tributarias conexas	141
C) La presentación extemporánea de autoliquidaciones y su capacidad para constatar bases negativas o deducciones surgidas en periodos prescritos	150
D) Regularización voluntaria y comprobación de conceptos tributarios prescritos en casos de delito contra la Hacienda Pública.....	155

CAPÍTULO III

**LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS SUSCEPTIBLES
DE ORIGINAR LA IMPRESCRIPTIBILIDAD
DE OBLIGACIONES FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA**

1.	LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL DE 2012.....	163
	A) El efecto de cierre pretendido por la DTE sobre la comprobación de los activos aflorados	163
	B) Los resquicios legales que pueden abrir la comprobación de periodos prescritos afectados por la DTE	168
2.	LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO	174
	A) La abierta confrontación de la imprescriptibilidad con principios básicos del Derecho interno	174
	B) La posible vulneración del Derecho de la Unión Europea	188

CAPÍTULO IV

**INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA
EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO SOBRE LOS PLAZOS
NACIONALES DE PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA**

1.	LA RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA TRIBUTARIA DISFRUTADAS EN PERIODOS PRESCRITOS	197
2.	EL NUEVO PLAZO DE PRESCRIPCIÓN CREADO POR LA LEY 34/2015	211
3.	EL MARCO TEMPORAL DE LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL AL ESTADO-LEGISLADOR ANTE NORMAS TRIBUTARIAS CONTRARIAS AL DERECHO DE LA UE	223
	A) La responsabilidad patrimonial en caso de ayudas de Estado ilegales o incompatibles	223
	B) La responsabilidad patrimonial en caso de tributos contrarios al Derecho de la UE y pagados en periodos prescritos	229
	BIBLIOGRAFÍA	241

CAPÍTULO I

LA JUSTIFICACIÓN DE DATOS ORIGINADOS EN PERIODOS PRESCRITOS FRENTE AL EJERCICIO DE LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

1. INTRODUCCIÓN. ÁMBITO OBJETIVO DEL ESTUDIO PROPUESTO

Es sabido que el ordenamiento jurídico atribuye a la Administración Tributaria, entre otras, la potestad de comprobar e investigar los hechos, actos o circunstancias que conforman las obligaciones tributarias materiales y formales a cargo de quienes están llamados a su correcto cumplimiento. El art. 115.1 de la LGT/2003, en su párrafo primero, no es sino un mandato dirigido a la Administración a fin de que haga efectivos, en la fase de aplicación de los tributos, los principios de justicia tributaria consagrados en el art. 31.1 CE.

Sin embargo, el ejercicio de esas facultades comprobadoras e investigadoras debe estar sometido a límites temporales dirigidos a actuar de diques de contención frente a una descuidada o negligente defensa del interés público que, amparándose en un pretendido ejercicio *sine die* de dichas facultades, pudiese debilitar o erosionar de manera injustificada la posición jurídica del obligado tributario. Se trata así de evitar que la Administración incurra en una excesiva inactividad temporal, la cual convertiría al ente público en depositario de unas potestades huérfanas de utilidad real para conseguir el fin atribuido por la ley, que no es otro que la satisfacción o cumplimiento del interés general. Las dos grandes técnicas en las que ha venido apoyándose el legislador para poner coto a esas posibles dilaciones ante una prolongada inactividad administrativa son la caducidad y la prescripción. Desde esta

perspectiva, ambos mecanismos están orientados por igual a salvaguardar la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y a garantizar el principio constitucional de eficacia de las Administraciones públicas (art. 103.1 CE), por lo que tanto la caducidad como la prescripción pueden servir de revulsivo para que los entes públicos mejoren su grado de eficacia y eficiencia en el ejercicio de las potestades que el ordenamiento les confiere¹.

La ausencia formal de actividad por la Administración y las consecuencias que a ello le asocia el ordenamiento jurídico constituyen elementos de fortalecimiento del principio de legalidad en un Estado de Derecho. Por ello, el legislador se ve en el deber de conjugar de manera equilibrada la legitimidad de los intereses particulares (derechos subjetivos de los administrados) con la necesidad de que las potestades administrativas se ejerciten en un plazo razonable de tiempo (interés general de la comunidad). Así, ni el interés particular puede estar expuesto *sine die* a una inactividad administrativa abusiva o descuidada con el factor tiempo, ni el interés público puede resultar frustrado por esa misma circunstancia ante una falta de diligencia debida en el actuar de la Administración².

Como consecuencia de lo anterior, es preciso circunscribir el ejercicio de las facultades administrativas a periodos temporales en los que, razonablemente, pueda verse satisfecho el interés general, aunque este último se logre por medios diversos. A este respecto, se han distinguido dos categorías de facultades en atención a los distintos efectos que la prescripción o la caducidad pueden desplegar frente a su titular, la Administración, y frente a terceros. De un lado, estarían las facultades de modificación jurídica y de otro las facultades de exigencia³.

Con las primeras, la Administración incide en la configuración de una situación o de una posición jurídica, constituyéndola, modificándola o extinguiéndola, mientras que con las segundas el titular de la potestad administrativa puede dirigirse a otra persona exigiéndole una acción o una omisión⁴. Nos interesa destacar esta diferenciación conceptual porque, a nuestro juicio, las potestades administrativas de comprobación e investigación tributaria participarían de las notas de la segunda categoría, y ello porque la posición jurídica de los obligados tributarios no viene determinada, constituida o modificada por el ejercicio de tales facultades sino que está estrictamente configurada por la ley, habida cuenta del origen *ex lege* de las obligaciones tributarias materiales y formales. Es decir, el poder público que la Administración ostenta en el plano aplicativo de los tributos tiene efectos declarativos o, a lo sumo, tendencialmente modificativos (autotutela declarativa y au-

¹ Vid. V. AGUADO I CUDOLÀ, *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1999, pp. 20-21.

² Vid. *ibid.*, pp. 22-23.

³ Vid. *ibid.*, p. 25.

⁴ *Ibid.*, pp. 25-26.

totutela ejecutiva), pero nunca constitutivos de un nuevo *status* jurídico para el obligado tributario. El acto administrativo por antonomasia en los procedimientos de aplicación de los tributos, la liquidación tributaria, es un acto declarativo de un derecho de crédito a favor de la Administración o de una devolución pecuniaria favorable al obligado tributario, pero en modo alguno configura los elementos esenciales de una nueva relación jurídica. Así pues, realmente lo único que puede hacer la Administración Tributaria es exigirle a dicho sujeto que cumpla con tales obligaciones, para lo cual la ley pone a disposición de aquella un amplio elenco de facultades —sustancialmente reconducibles a la comprobación/liquidación y a la recaudación del tributo— respecto a las cuales el ente público debe evitar un uso intempestivo de las mismas, so pena de incurrir en unas actuaciones manifiestamente ineficaces o irrelevantes a los fines de las atribuciones conferidas por el ordenamiento.

Sobre este particular, se ha resaltado que los únicos elementos necesarios para que la prescripción extintiva opere como tal son la ausencia de actuación por las dos partes de la relación jurídica y el mero transcurso del tiempo⁵. De todos modos, cuando lo que está en juego es la eventual extinción del crédito tributario, la inactividad no afecta por igual a ambas partes ya que, obviamente, el paso del tiempo tiende a beneficiar al deudor y a perjudicar al acreedor. Por ello, siendo este último el titular fiduciario del interés público, razones de pura lógica jurídica llevan a sostener que será también la Administración la que intente evitar un debilitamiento de su posición como sujeto activo del tributo. Es decir, focalizándose en todo caso los efectos extintivos del transcurso del tiempo en la obligación tributaria principal, lo cierto es que la inactividad del acreedor tributario ocasiona consecuencias diferentes según que esa falta de actuación incida sobre las potestades de autotutela declarativa (inactividad relativa a la liquidación) o sobre las potestades de autotutela ejecutiva (inactividad relativa a la recaudación)⁶. Siguiendo a FALCÓN, en relación con las primeras, la ausencia de actividad administrativa provocará la prescripción del derecho a liquidar, derivando ello en una inalterabilidad de la obligación tributaria, mientras que la falta de ejercicio de la autotutela ejecutiva determinará la prescripción de la acción recaudatoria, ocasionando una inexigibilidad de dicha obligación⁷. En esta misma línea de razonamiento, el citado autor considera que se está en presencia de dos prescripciones distintas, aunque volcadas ambas sobre la misma prestación pecuniaria, por lo que «más que de prescripción del derecho a liquidar y prescripción de la acción recaudatoria, habría que hablar de prescripción de la obligación tributaria “provocada por” la no actuación del “derecho” a liquidar, en el primer caso, y de prescripción de la obligación

⁵ Vid. M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Elcano, Aranzadi, 2001, p. 17.

⁶ Vid. V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2007, pp. 46-47.

⁷ Vid. R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1992, p. 79.

tributaria “provocada por” el no ejercicio de la “acción” recaudatoria, en el segundo»⁸. O, siendo todavía más preciso, cuando la LGT se refiere a la «prescripción del derecho a liquidar» lo que quiere dar a entender es que se produce «la prescripción de la obligación tributaria como consecuencia de la no actuación de la potestad liquidatoria», mientras que cuando alude a la «prescripción del derecho a exigir el pago» pretende referirse a «la prescripción de la obligación tributaria como consecuencia de la no actuación de la potestad recaudatoria»⁹. Es decir, el objeto de la prescripción es siempre el mismo, la obligación tributaria, por lo que esa aparente duplicidad de «derechos» (a liquidar y a exigir el cobro de deudas liquidadas) cabe reconducirla a un único bien jurídico protegido, el crédito tributario, ya que solo en este último confluye la interrelación recíproca que existe entre la facultad para determinar la deuda y la acción para exigir su pago¹⁰.

En cualquier caso, la prescripción de las deudas tributarias encuentra su principal fundamento en dos valores jurídicos de rango constitucional: la seguridad jurídica y la capacidad económica. El primero de ellos pretende neutralizar una situación de inestabilidad o pendencia indefinida que coloca a la Administración en una posición de privilegio frente al obligado al pago¹¹. La prescripción aporta certeza a las relaciones jurídicas y sanciona la negligente conducta de la Administración cuando esta demuestra pasividad en la defensa del interés público que rodea a la obligación tributaria¹². Por su parte, la capacidad contributiva o capacidad de pago pugna abiertamente con una dilación excesiva entre el momento en que se realiza el hecho imponible y aquel otro en que se cumple la obligación o recauda el tributo¹³.

⁸ *Ibid.*, p. 79.

⁹ Vid. R. FALCÓN Y TELLA, «La imprescriptibilidad del “derecho a comprobar e investigar” (que no es un “derecho”, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2014 (versión electrónica: BIB 2014/4013), p. 2.

¹⁰ Vid. V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones...*, *op. cit.*, pp. 97-98; y M. PONT MESTRES, *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 90.

¹¹ Sobre la seguridad jurídica como valor constitucional y derecho del ciudadano, vid. C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2000, pp. 33-44.

¹² Vid. M. DÍEZ ALEGRÍA, «La extinción de la obligación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 68, 1967, p. 63; J. J. FERREIRO LAPATZA, «La extinción de la obligación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 77, 1968, p. 1061; A. GÉNOVA GALVÁN, «La prescripción tributaria», *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, p. 38; M. VEGA HERRERO, *La prescripción de los tributos*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2011, pp. 30-35; M. GUERRA REGUERA, *Prescripción de deudas tributarias*, Cizur Menor, Aranzadi, 2013, pp. 21-22; y L. A. MARTÍNEZ GINER, «La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria. Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2015 (versión electrónica: BIB 2015/17116), pp. 7-9.

¹³ Vid. J. J. FERREIRO LAPATZA, «La extinción de la obligación...», *op. cit.*, pp. 1064-1065 y 1070-1071.