

ACTUACIONES INSPECTORAS EN EJERCICIOS PRESCRITOS

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria introdujo una importante novedad conceptual, al realizar una notoria diferenciación y aclaración entre el derecho a liquidar y el derecho a comprobar que posee la Administración frente al administrado, y que había dado lugar a una serie de dudas o incertidumbres de carácter interpretativo que afectaban a una multiplicidad de supuestos prácticos centrados, fundamentalmente, en el procedimiento inspector y que sobre todo se enmarcaban en la esfera de la rectificación de determinados créditos fiscales y en la valoración de la procedencia, en su caso, de la compensación, deducción o aplicación de los mismos o, por el contrario, de la calificación de ilegalidad de los mismos y de igual forma, con una marcada y trascendente incidencia, en la figura del fraude de ley tributario como generadora de dichas situaciones.

La situación anterior a la Ley 58/2003, es decir la regida por la antigua Ley 230/1963, suponía el que la Administración no podía realizar comprobaciones con relación a los actos, operaciones y/o circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios fiscales respecto de los cuales se hubiese producido la prescripción y que, además, se hubieran producido con anterioridad a la entrada en vigor de la Norma de 2003, y tenido la finalidad de extender los efectos de esa verificación a ejercicios que no estuviesen prescritos.

La primera parte de la Reforma operada, artículo 115 relativo a las potestades y funciones de comprobación e investigación de la Administración Tributaria, tiene una importancia relativa ya que viene a recoger la línea jurisprudencial marcada por nuestro Tribunal Supremo, en orden a la posibilidad de que las facultades de investigación o comprobación de la Inspección puedan realizarse en relación con ejercicios, periodos o conceptos tributarios "prescritos" (artículo 66 LGT) siempre y cuando exista una conexión con los que hayan sido objeto de comprobación cuestión aquella que parece, bastante, lógica (pensemos, por ejemplo, en la comprobación de la realidad de un valor de adquisición de un inmueble que se transmite al objeto de verificar una variación patrimonial).

En nuestra opinión, va a ser la segunda parte, la relativa a la atribución de facultades, la que tiene mayor transcendencia. Tal es así que, la norma, establece que "la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación". Por tanto, aquí nos situaríamos en el ámbito, no olvidemos "teóricamente prescrito", si se nos permite la expresión, como dice el precepto; de la calificación, evaluación de lo en su día declarado en el sentido de determinar la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado o, "incluso", recalificación, evidentemente, dentro de los límites marcados y legalmente establecidos que justifiquen la conexión entre las operaciones comprobadas y las susceptibles, en su caso, de liquidación.

En este momento, nuestro Tribunal Supremo ha distinguido en numerosas Sentencias, por ejemplo, las de 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. 6276/2017), 22 de octubre de 2020 (rec. cas. 5820/2018), 4 de noviembre de 2020 (rec. cas 7716/2018), etc., varios periodos temporales distintos, en función de la legislación aplicable que fuese aplicable a cada una de las operaciones llevadas a cabo. De esta forma, la situación actual sería la siguiente:

1.-Las realizadas bajo el régimen jurídico de la LGT de 1963. En estos supuestos "la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no

puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos”.

2.-Las realizados en ejercicios prescritos pero estando ya en vigor la Ley General Tributaria de 2003; “...Considera la recurrente que hasta la reforma del art. 115 de la LGT por Ley 34/20145, la Administración podía comprobar y recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos aunque produzcan efectos en ejercicios no prescritos; sin embargo, como se deriva de la doctrina jurisprudencial transcrita esta prohibición sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la LGT de 2003, y aunque no lo dice explícitamente se colige, sin dificultad alguna, que cuando se trata de operaciones o negocios de ejercicios prescritos estando ya en vigor la LGT de 2003 sí estaba la Administración Tributaria habilitada al efecto...”

3.- Las que se celebraron bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 y fueron "calificados" por la Inspección de los Tributos aplicando el artículo 115 de la LGT, después de la entrada en vigor de la Ley 34/2015; “se ha recogido por el legislador el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación, y ello con independencia de la fecha en que se realizó el negocio "calificado", si lo fue bajo la vigencia de la Ley de 1963, como aquí ocurre, o con la vigencia de la LGT de 2003 en la redacción original del artículo 115, pues lo determinante es que el régimen jurídico establecido tras la reforma de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015 resulte de aplicación, por tratarse de procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley, en los que a dicha fecha no se hubiera formalizado propuesta de liquidación” (STS 11 de marzo de 2024, rec. cas 8243/2022).

Por último, es preciso hacer expresa mención y destacar en estas líneas al voto particular, en su día emitido por el Magistrado Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco, a la Sentencia dictada el 5 de febrero de 2015, recurso de casación 4075/13, del que nos sentimos muy cercanos y en relación al cual aconsejamos analizar muy detalladamente, por cuanto toma en consideración los principios de nuestro Sistema Tributario por su especial incidencia en este tema y, así, cuando, entre otras cosas, manifiesta; “pero, si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (vid. SSTC 27/1981, 227/1988 y 235/2000 , entre otras muchas), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmente a la ley y al derecho, operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario”

Salvo mejor opinión en Derecho.