

SOBRE EL PROYECTO DE LEY DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

FRANCISCO ESCRIBANO LÓPEZ

Universidad de Sevilla

Revista Española de Derecho Financiero 166
Abril - Junio 2015
Págs. 13 - 28

1. Tras casi un año de su presentación como Anteproyecto de Ley a información pública y la publicación de un demoledor Informe del Consejo General del Poder Judicial del que dábamos noticia en el último número de la Revista, con fecha 30 de abril de 2015, aparece en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, X Legislatura, nº 146-1, el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT.

Se trata de una norma que introduce cincuenta y ocho modificaciones puntuales; la introducción de dos títulos nuevos -VI y VII-, el primero (arts. 250 a 259), bajo la rúbrica *Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública*; el segundo (arts. 260 a 271), *Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario*. Más una serie de modificaciones de las DDAA 6^a (*Número de identificación fiscal*); 10^a (*Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública*); una nueva DA 20^a (*Tributos integrantes de la deuda aduanera*); y otra, asimismo nueva, DA 21^a (*Suspensión en supuestos de tramitación de procedimientos amistosos*).

El Proyecto de Ley se completa con dos DDAA: *Controversias de organismos públicos en materia tributaria* (DA 1^a) y *Referencias al Ministro de Economía y Hacienda o Ministerio de Economía y Hacienda* (DA 2^a) y una DT Única bajo la rúbrica *Derecho Transitorio* acerca, fundamentalmente, de la vigencia o aplicación temporal de las específicas modificaciones que se han realizado a lo largo de algunas de las cincuenta y ocho modificaciones puntuales (arts.



15.3; nuevo art. 66 *bis*, 115.1 y 2 y 70.3; la nueva redacción del art. 68.9; la determinación de la concurrencia de los requisitos para la inclusión del primer listado que se lleve a cabo en virtud de lo establecido en el art. 95 *bis*; la nueva redacción del art. 135.1; la nueva redacción de los apartados 1 a 6 del art. 150 y, otra diversa, para la de la modificación del art. 150.7; seis criterios diversos para la aplicación de las modificaciones operadas en el Capítulo IV del Título V de la LGT; el punto 8 de esta DT única establecerá las normas de derecho transitorio para la aplicabilidad de lo dispuesto en el nuevo Título VI de la LGT; finalmente se establecerá en el punto 9 de la DT única la posibilidad de declarar responsables conforme a lo dispuesto en el nuevo art. 258 LGT en determinadas circunstancias que allí se describen).

La norma añade una disposición derogatoria única que, a salvedad de lo dispuesto en la DT única, reseñada, declara derogadas cuantas disposiciones se opongán a lo establecido en esta norma.

Finalmente se establecen once DDDFF que afectarán a la Ley de Enjuiciamiento Criminal (tres modificaciones, añadiéndose un nuevo artículo 614 *bis*; un nuevo Título X *bis* integrado por los arts. 621 *bis* y 621 *ter*; y un nuevo art. 999), constituyendo la DF 1ª; la DF 2ª introducirá 6 modificaciones en la LO 12/1995, de Represión del Contrabando (modificaciones de los arts. 4 -nueva redacción-; modificaciones en el art. 11 -modificando el apartado. 2 e introduciendo nuevos apartados 3, 4 y 5-; nueva redacción del art. 12; modificación del 14 *bis*.1; redacción de una nueva DA 4ª; modificación de la DF 2ª); la DF 3ª introducirá dos modificaciones en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: las nuevas DA 9ª y 10ª; la DF 4ª modifica el apartado 5º de la DA 3ª de la Ley 23/2005 de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad; la modificación de la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, será el objeto de la DF 5ª, introduciendo dos modificaciones en la citada Ley 7/2012: arts. 7.5 apartado uno y el tres del art. 7.1; se modifica en virtud de lo dispuesto en la DF 6ª el Impuesto sobre Sociedades con efectos para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2015: arts. 26.5; 31.7; 32.8; y 39.6. Las DDDFF 7ª y 8ª contienen cláusulas de estilo acerca de la ausencia de incremento de dotaciones, retribuciones u otros gastos de personal debido a la introducción de las medidas aprobadas por esta norma; así como la relación de las competencias estatales a cuyo amparo se dicta la norma.

La DF 9ª autoriza al Gobierno a regular los modelos para la regularización voluntaria de deudas vinculadas a posibles delitos contra la Hacienda Pública a la que se refiere el nuevo artículo 252 LGT; se habilita normativamente al Gobierno para el desarrollo y aplicación de la Ley (DF 10ª) y se dispone en la DF 11ª la entrada en vigor de esta norma a los veinte días de su publicación en el BOE con dos salvedades: en la primera, se advierte que las modificaciones introducidas en el art. 29 (art. Único.4 del Proyecto de Ley: apartado 3 del art. 29. *Obligaciones tributarias formales*) y en el 200 (art. Único.34 del Proyecto de Ley: nueva redacción del art. 200 *Infracción tributaria por incumplir obli-*



gaciones contables y registrales) entrarán en vigor el 1 de enero de 2017; en la segunda, se establece que los apartados dos y tres de la DF 2ª (modificación de los apartados 2 e introducción de los nuevos 3, 4 y 5 del art. 11 de la LO 12/1995 de Represión del Contrabando y nueva redacción del art. 12 del mismo cuerpo legal) entrarán en vigor a los tres meses de su publicación en el BOE.

2. En la medida del razonable espacio que ha de concederse a una *Tribuna*, se me excusará si no analizo pormenorizadamente todas las novedades. Se me antoja más importante señalar las más relevantes, aunque algunas ya se analizaban con cierto pormenor en la *Tribuna* del número 165, con una excelente aportación del Profesor PALAO sobre el fraude de ley y su eventual sancionabilidad; también se incluyeron en ese mismo número aportaciones extractadas de los trabajos presentados en las Jornadas de noviembre de 2014 que tuvieron lugar en la Complutense bajo la Dirección del Prof. Martínez Lago; en la medida en que en relación con algunos de esos, ciertas novedades pueden señalarse respecto del texto del Anteproyecto, me voy a centrar en los siguientes asuntos: la punibilidad de ciertos conflictos en la aplicación de la norma tributaria, al hilo de lo establecido en el art. 206 *bis* (en su redacción dada por lo establecido en el art. Único.35 del Proyecto de Ley), en primer lugar.

En segundo lugar, a la nueva redacción que se ha dado respecto del Anteproyecto al art. 66 *bis* en virtud de lo establecido en el art. Único.8 del Proyecto de Ley, amén de la necesaria *visita* a la nueva redacción del art. 70.3 (art. Único.12; así como los apartados 1 y 2 del art. 115)

En tercer lugar, a las modificaciones que se presentan en relación con el art. 150 LGT (en su redacción dada por el art. Único.27 del Proyecto de Ley).

Finalmente me detendré en fijar las pautas fundamentales de una de las modificaciones más relevantes de toda la modificación de la LGT: el nuevo Título VI (nuevos arts. 250 a 259) que encuentran acomodo en el art. Único.59 del Proyecto de Ley.

3. Sobre el fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y su punibilidad. Como bien advertía el Prof. Carlos Palao en la *Tribuna* del número anterior, la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria está muy lejos de concitar amplio respaldo de la doctrina científica y menos aún respecto de su eventual punibilidad, como se pretende en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley. En el Anteproyecto la modificación del art. 15.3 LGT era muy prolija; en el texto del Proyecto se ha simplificado enormemente la cuestión limitándose el 15.3 a suprimir su último inciso, es decir, «... *sin que proceda la imposición de sanciones*».

Las exigencias del principio de tipicidad de infracciones y sanciones obligan no sólo a prescindir de la afirmación con que anteriormente se cerraba el art. 15.3 CE, aunque con buen criterio, en mi opinión, el asunto se ha llevado al cuerpo normativo que dentro de la LGT se ocupa de las infracciones y sanciones. Ahora el silencio del art. 15.3 quiere significar, evidentemente, que es



4. Se ha modificado de modo sustantivo la pretendida imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar que se plasmaba en el art. 66 bis del Texto del Anteproyecto de junio de 2014. Ahora ese 66 bis cambia de rúbrica de modo sustancial: *Derecho a comprobar a investigar* y su texto se extiende de modo apreciable. Se ciñe el asunto a la posibilidad de que el derecho (sic) de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones ex art. 115 LGT, que, en sus apartados 1 y 2, asimismo se modifican, se prolongue en el tiempo más allá de lo establecido en el art. 66; al tiempo que, en el apartado 1 del art. 66 bis, se haga salvedad de esa genérica afirmación en atención a lo previsto en su apartado segundo, que supondrá una limitación temporal: el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación resultan procedentes, así como su cuantía, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o período impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones, que era la solución que proponía, precisamente, la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, con matices que veremos enseguida.

Al tiempo, se propone la modificación del contenido del art. 70.3 LGT que, en atención al que ahora se modifica, solía ser utilizado dialécticamente, en sostén de una interpretación de un preciso alcance de la actividad administrativa de comprobación y el deber de conservación documental que asume el obligado tributario que pretenda acogerse a ese beneficio tributario consistente en proyectar en el futuro consecuencias tributarias más allá del plazo prescriptorio; en suma, el hecho de que los datos económicos resultantes de la actividad económica realizada por el obligado tributario en un ejercicio ya prescrito, puedan ser exigidos, no quiere decir que la Administración pueda modificar esos datos, en caso de que los encuentre infundados o hayan sido el resultado de una manipulación no descubierta en su momento, pero sí le autorizaría a no dar validez jurídica a la compensación que se pretende en el ejercicio no prescrito; de ahí el deber de «... justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos...»

Dicho de otro modo, esa puesta en cuestión de los datos de ejercicios prescritos servirá sólo para inadmitir el disfrute del beneficio del ejercicio no prescrito, no para alterar, en ningún aspecto, el resultado del ejercicio ya prescrito, en que se produjeron esos resultados que, ahora, sencillamente, no podrán servir a completar el efecto del régimen especial a cuyo fin se exige, *ahora*, el

necesariamente con todas las garantías del principios de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador. Mantendrá el DCE que esta observación tiene carácter esencial en el concreto sentido y alcance previstos en el art. 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado (RD 1674/1980, de 18 de julio) a los efectos de ser tenida en cuenta por el Acuerdo del Consejo de Ministros que aprueba el anteproyecto, para su posterior elevación como Proyecto de Ley a las Cortes Generales.



conocimiento de los datos del ejercicio prescrito. Hasta aquí lo que podríamos denominar el estado de la cuestión o *del arte*, como gustan de decir en el ámbito anglosajón, como nos enseñaba, el Prof. Fernando PÉREZ ROYO.

En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley que comentamos puede leerse: *La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.*

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 períodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones, 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.

¿Cómo se han articulado esos objetivos? Para poder atisbar una explicación razonable de lo que se sostiene en la Exposición de Motivos deberemos referirnos al contenido del art. 66 bis, teniendo en cuenta el nuevo del art. 70.3 y la supresión del art. 106.5, así como la nueva redacción de los dos primeros párrafos del art. 115 LGT que parece responder a las últimas líneas jurisprudenciales plasmadas, por ejemplo, en la Sentencia del TS de febrero de 2015²; en la que es posible leer: «... de todo ello se desprende la

2. Al magisterio y la generosidad intelectual del Prof. Fernando PÉREZ ROYO, debo haber tenido conocimiento de las decisiones jurisprudenciales que ahora comento, así como de ciertos extremos del asunto, sobre el que mantuvimos un extenso cambio de impresiones



ausencia de motivo económico válido como fundamento de la reestructuración, operación ésta cuya razón última es la generación de unos gastos financieros deducibles en el seno del grupo fiscal que provocan unas supuestas bases imponibles consolidadas negativas a compensar en los quince años siguientes. La Sala comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos -el acuerdo que declara el fraude de ley, la liquidación que trae causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos- por imposibilidad de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en 1999 y, por tanto, en un ejercicio prescrito»; aunque ceñido al supuesto concreto que se produce básicamente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y que se reflejaba en los arts. 70.3 y 106.5 LGT; el primero de los preceptos señalados ha sido, a su vez, objeto de nueva redacción en virtud de lo establecido en el Artículo Único.12 del Proyecto; el segundo de los preceptos citados, en virtud de lo establecido en el art. Único.21 ha sido suprimido.

En definitiva podíamos decirlo así: se adopta la solución que encontraba acomodo en la reforma reciente del Impuesto sobre Sociedades. Mas esta afirmación, en nuestra opinión debe ser matizada teniendo en cuenta la nueva redacción del 70.3 y la supresión del art. 106.5. Sobre todo por el significado que cabía atribuir a la existencia de este último, que ahora ha desaparecido. Ubicado entre las reglas de la prueba, el ahora apartado 5, en su momento apartado 4, del art. 106 LGT, suponía un mandato o exigencia de documentación probatoria del derecho que se pretendía ejercer: el de la acreditación de tal derecho mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales. Mas como agudamente sostenía Carmelo LOZANO en el anterior número de la REDF, ese era mandato cuyo destinatario no era otro que el que ejercía el derecho a disfrutar, en base o cuota, del beneficio de la compensación y el requisito no era sino el de acreditar la procedencia de tal derecho mediante la exhibición de los documentos en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales. El texto del Proyecto que comentamos ha suprimido tal precepto -piedra de toque en la argumentación del profesor LOZANO, con la que coincidíamos plenamente- y ahora sólo nos queda el art. 70.3 LGT que estableciendo la misma norma que en su anterior texto, (que esa 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), añadiéndose ahora: «y en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66 bis.2 y 3 de esta Ley».

lo que me llevó a un enfoque diverso del que prioritariamente yo mismo mantenía y que ahora desarrollaremos, esperando no traicionar sus acertados criterios. La Sentencia de referencia se puede consultar en Roj: STS 861/2015 - ECLI:ES:TS:2015:861. Id Cendoj: 28079130022015100091. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sede: Madrid. Sección: 2. Nº de Recurso: 4075/2013. Procedimiento: Recurso casación. Ponente: Juan Gonzalo Martínez Mico.



En nuestra opinión, la actual redacción del art. 66 bis supone una excepción relativa a la sujeción de la prescripción de cuatro años de las acciones y facultades del art. 66: Las denominadas *potestades y funciones de comprobación e investigación* del art. 115 LGT se excluyen de esa limitación temporal.

Tal vez, el *tempo* de lectura de los preceptos implicados nos proporcione la pauta para su correcta interpretación: determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [ex art. 66.a)] y su prescripción a los cuatro años desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (art. 67.1.pfo.2º) «... no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al art. 115 de esta Ley...», precisándose de inmediato «... salvo lo dispuesto en el apartado siguiente»; enseguida afrontaremos el alcance del art. 66 bis que no otro es el reenvío al que nos lleva la mencionada salvedad del 66 bis.1 apenas reseñada.

Mas ¿qué nos dicen ahora los párrafos 1 y 2 del art. 115 LGT tras su pretendida reforma?: «1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o períodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, 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 período en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta ley.

La calificación realizada por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el art. 66.a) de esta ley». ¿Se quiere decir ahora que debemos operar una distinción

entre el derecho (sic) de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ex art. 66.a) LGT de la facultad o *potere dovere* de la Administración para desplegar las facultades a que se refieren los apartados 1 y 2 del art. 115, apenas reseñado? Parece que sí, y será facultad o competencia que no puede considerarse sujeta a la prescripción del art. 66 («...se podrán realizar aun en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito») regla de indeterminado plazo, salvedad hecha «... de los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido».

En particular, dichas comprobaciones e investigación se extenderán a cuantos extremos se señalan en el párrafo tercero del art. 115.1 PLGT apenas reproducido, que hayan acontecido en periodos prescritos ex art. 66.a) LGT siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito. La cuestión que se nos antoja de difícil interlección es que la hipótesis del párrafo tercero del art. 115.1 no es otra sino la que es objeto de salvedad en el tramo final del apartado 2 del art. 115.1, cuya reforma se propone en el PLGT o, por lo menos, constituye una de las hipótesis posibles; nos parecen de difícil interpretación ambas normas, salvo que sólo los precisos y específicos supuestos del art. 66 bis.2 quieran ser *temporalmente limitados*; constituyéndose, *temporalmente ilimitados* todos los demás posibles supuestos; claro que, en esta última hipótesis, deberíamos encontrar alguna razón de suficiente peso para sostener la diferencia de trato normativo; tarea a la que renunciamos, a la espera de la norma definitivamente aprobada.

La Sentencia que hemos traído a reflexión supone el arranque de una posición diversa de la traída hasta ahora por la JTS y por las RRTEAR³.

3. La relación que era posible establecer entre el ahora ordenado desaparecer art. 106.5 y el modificado 70.3 ambos de la LGT se solían interpretar en el sentido de que constituían el artilugio mediante el que se afrontaban los problemas derivados de aquellas situaciones en las que se permitía proyectar en el tiempo, derechos que tenían su origen en periodos prescritos. El art. 70.3 LGT era precepto que se debía poner en relación con el art. 106.5 LGT, enmarcado entre las reglas de la prueba a los que dedicaba la LGT los arts. 105 a 108; la línea más razonable en el contexto de la LGT era la que pretendía conjugar, de una parte, el derecho del obligado tributario a disfrutar del beneficio que se proyectaba en el tiempo, es decir, a traer de ejercicios cerrados y prescritos, magnitudes a compensar con aquél en que se producían las circunstancias que permitían la compensación correspondiente; de otra, la facultad de la Administración de *filtrar*, mediante la comprobación de esos resultados, ya prescritos, que efectivamente la pérdida se había producido. Ciertos abusos de los contribuyentes o interpretaciones demasiado perjudiciales de los TTEEA o del TS para la Administración llevaron a los redactores de los preceptos citados a establecer las reglas que acabamos de explicitar. De una parte se establecía para el beneficiario de esos planes proyectados en el tiempo el deber de justificar o a guardar la documentación justificadora de su derecho a la compensación correspondiente, deber que se prolongaba durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas; por su parte, el art. 106.5 LGT, que

En efecto la STS de 5 de febrero de 2015 (cas.4075/2013) en su FD 2º pone de relieve la cuestión objeto de la casación: la Sala había declarado la imposibilidad de que la Administración emprenda un expediente de fraude de ley por un período prescrito sobre la base que del resultado del mismo puedan aceptarse o no determinadas compensaciones en las bases de periodos no prescritos: «La Sala considera que en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, como aquí ocurre, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1999, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración. En efecto, tal y como expone la recurrente, lo que, en definitiva, supone la declaración de fraude de ley es la no admisión de la deducción fiscal de los gastos asociados a dichas operaciones, es decir la deducción del gasto financiero, por considerar que las mismas fueron realizadas en fraude de ley en 1999, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y, desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 16 de abril de 2009, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas 10 años antes, así como los efectos resultantes de la mismas».

Pasaje que resume perfectamente la posición del propio TS hasta el momento de dictar esta Sentencia, poniendo en cuestión la solución adoptada

venía a contemplar el mismo presupuesto de hecho, establecía el deber de acreditación de su procedencia y cuantía mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales. La Administración, por su parte podía no admitir el derecho a la compensación por considerar no suficientemente acreditado el derecho traído del periodo prescrito y sin que pudiera llevar a cabo acción alguna respecto de éste, si estaba legitimada para no admitir la compensación pretendida. Podríamos decir que esta era la interpretación más pacífica de ambas normas, si bien algunas cuestiones habían sido objeto de pronunciamientos del TEAC, de la SAN y del TS. La Res de 18 de julio de 2013 del TEAC estimaba que la Administración no puede revisar con ocasión de la revisión del IVA no prescrito los saldos provenientes de periodos anteriores ya prescritos, entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a lo largo del periodo prescrito y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar, aunque sí puede examinar si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación en el período no prescrito, o si, en su caso, ya se han compensado en periodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a periodos no prescritos. En la misma dirección se manifestará la SAN de 30 de enero de 2014 (SAN 196/2014). Por su parte la STS de 9 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 1836), va exactamente en la misma dirección al considerar cerrada, o firme, para ser más precisos, aquellos extremos de los datos ya objeto de la prescripción, que no pueden ser comprobados para modificar los extremos de la base que sustenta la compensación de las bases que se pretenden. Su FD primero se extenderá en los antecedentes normativo y jurisprudenciales de esta posición del TS, para terminar Fallando en contra del recurrente -la Administración General del Estado- al considerar que respecto de un ejercicio prescrito no cabe extender las actuaciones de la Administración Tributaria, por ejemplo, a la posibilidad de abrir un expediente de fraude de ley; el interés de esta STS es que ante el mismo supuesto Fallará a contrario, la citada STS de 5 de febrero de 2015 (cas. 4075/2013) que pasamos a reseñar en el texto.

por la Sala de lo Contencioso en Sentencia que ahora se casa. ¿Cuáles son sus argumentos? Los fundamentales se encuentran recogido en el FD 4º de esta Sentencia que por su relevancia pasamos a transcribir en su totalidad: no sin antes señalar que con precisión la misma Sentencia en su FD 3º, ya fijada con claridad cuál era el motivo del litigio: en el caso resuelto por la Sentencia de instancia se enjuicia la posibilidad de declarar en fraude de ley, **sin límite temporal alguno**, una operación de financiación que tuvo lugar en un ejercicio prescrito, pero que despliega efectos en períodos no prescritos; como es evidente el TS no tiene empacho en reconocer que el asunto nuclear que se debate no es otro que el mismo objeto de la Sentencia de 9 de diciembre de 2013; ahora la decisión será precisamente la contraria. En el esencial FD 4º se puede leer: « CUARTO .- 1. En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

2. La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, **no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.**

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 FD 6º). **No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.**

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa.581/2013), 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.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio.» (negritas en el original del Buscador de Jurisprudencia del CGPJ)⁴.

Hasta aquí nuestro comentario a las reformas que se proponen en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT que, como acabamos de evidenciar, son de más largo alcance de las que aparecían en el Anteproyecto, sobre las facultades y competencias de comprobación en relación con ejercicios prescritos. La Jurisprudencia que se ha producido entre junio de 2014 (fecha del Anteproyecto) y 30 de abril de 2015 (fecha del Proyecto)⁵ consideramos que ha atribuido un peso específico a los artículos reformados, aunque seguimos pensando que las objeciones del Prof. LOZANO publicadas en relación con este asunto en el nº 165 de la Revista siguen teniendo vigencia y fuerza de convicción, por lo que aconsejamos vivamente su lectura⁶. Véase, asimismo, la DT Única, en cuya virtud los arts. 66 bis; 70.3 y 115.1 y 2 en su nuevas redacciones resultarán de aplicación en los procedimientos ya inicia-

4. En sentido similar la STS 19 de febrero de 2015 (Sala de lo Contencioso Administrativo cas. 3180/2013) atribuyendo al 106.4 LGT (posteriormente 106.5) un alcance que se concreta en la posibilidad de autorizar la comprobación administrativa de las bases o cuotas o deducciones originadas en períodos prescritos con ocasión de la comprobación de los períodos no prescritos a fin de comprobar su procedencia o cuantía, al punto de permitir que esa comprobación no se limite a constatar no sólo la acreditación existente, sino incluso la procedencia de la misma, es decir, la correcta aplicación de las normas tributarias que justifican esas pérdidas en el período prescrito que ahora se compensan.
5. Del texto del DCE en relación con el «Contenido del expediente» se deduce que existen tres versiones del Anteproyecto; la primera remitida para información pública es la que habíamos manejado para los trabajos que aparecieron en el anterior nº 165 de la REDF. La segunda -para Informe de la Secretaría general Técnica- y la definitiva, para dictamen del Consejo no hemos podido consultarlas, así como tampoco una «memoria del análisis del impacto normativo, que se divide en tres apartados: oportunidad del anteproyecto, análisis jurídico y análisis de impactos» a la que, asimismo, hace mención el DCE.
6. Como muy bien centraba la cuestión Carmelo LOZANO *Prescripción Tributaria y Facultad de Comprobación*. Civitas REDF 165; cuatro objeciones básicas fundaban su posición: la confusión entre prueba y comprobación; la ruptura de la conexión entre comprobación y liquidación, de una parte, y entre éstas y la obligación tributaria, de la otra; la indeterminación del nuevo texto del art. 115.1, si bien referido al texto del Anteproyecto, que no es el mismo del texto del Proyecto de Ley; finalmente, se refería el profesor de Valencia a la defectuosa comprensión del instituto de la prescripción.

dos a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación. Cualquier extremo que se relacione con períodos no prescritos podrá ser comprobado pues no se somete a prescripción el derecho de la Administración (*sic*) a realizar comprobaciones e investigaciones y, en el seno de las mismas, a calificar, como resalta el DCE al tratar de fijar la posición de la DGT en la justificación del escenario que se deduce de los dos párrafos del art. 115 reformados; por el contrario, si se trata del específico supuesto al que se refiere el art. 66 bis.2 ese derecho se somete a una limitación temporal: 10 años.

De otra parte, asimismo subrayará el DCE, cómo la DGT se apoya en la doctrina de la JTC (SSTC 157/1990 y 70/2001)⁷ en relación con la inexistencia de límite material constitucional para el libre establecimiento por el legislador de la regulación de la figura de la prescripción.

Precisamente en relación con la naturaleza de la prescripción versarán las siguientes consideraciones del DCE a partir de una general consideración: la prescripción tiene polívocos significados según se enraíce en el Derecho penal, en el Derecho civil o en el Derecho administrativo y tributario -recuérdese que una de las cuatro objeciones que se hacían por el Prof. LOZANO a este tema consistía, precisamente, en la defectuosa comprensión del instituto de la prescripción-. De ahí arrancará una afirmación nuclear del DCE: en el ámbito tributario sería incorrecto decir, sin matices, que las facultades de comprobar e investigar no prescriben; las potestades legales siempre pueden ser ejercidas, mas la cuestión con advertía, asimismo, Carmelo LOZANO, no puede desligarse de la facultad de liquidar una determinada deuda en relación con determinados ejercicios y si se ha hecho en un determinado sentido, o sencillamente, no se ha ejercido esa facultad, el problema es si se puede volver sobre hechos, actos o negocios ya calificados y poder variar tal determinación: ése es el problema según el DCE. Y partirá de la existencia de dos límites fundados en la prescripción: los apartados a) y b) del art. 66 LGT. En atención a la peculiaridad de los supuestos del 66 bis 2 y 3, el DCE no ve dificultad u obstáculo a la redacción que se quiere dar en la medida en que el régimen jurídico se proyecta en el tiempo, es decir, que es solución que aporta seguridad jurídica y evita abusos; el DCE censura que haya desaparecido el art. 60.5, como ya se puso de manifiesto *supra* y considera que es el modelo que, en general, debería adoptar la nueva LGT. Por tanto, al igual que nosotros hemos observado, se trata de la existencia de dos soluciones: una específica referida al presupuesto de hecho del 66 bis. 2 y 3, en los que la solución coincide con la dada por la LIS y cuyo período ejercicio está precisamente limitado en el tiempo: 10 años. Pero el problema desborda, con mucho, este particular aspecto, nos dirá el DCE: se trata de que los arts. 115.1 y 3 suponen una construcción de la prescripción que significa la ausencia de la misma, como solución general, no limitada ni

7. El DCE se hace eco de esta JTC, aunque observa, cómo en la primera de las decisiones citadas, se llega a decir en el FJ 3 *in fine* que no obstante la libertad del legislador para diseñar el régimen jurídico de la prescripción, «... dados los valores constitucionales en juego, sería cuestionable constitucionalmente un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y faltas».

siquiera temporalmente. La desaparición del texto del anterior 66 bis en el que paladinamente se hacía referencia a la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar, lejos de haberse abandonado se ha reforzado en la medida en que no se ciñe al problema específico de la LIS: la compensación de pérdidas con resultados positivos proyectados en el tiempo con una limitación genérica de 10 años, sino un carácter ilimitado en el tiempo de una imprescriptibilidad «... que está justamente en relación con una nueva calificación de las realidades sometidas en su día a una actuación tributaria»⁸.

Y que llega a tener *alcance calificador* -prueba de ello es la STS de 5 de febrero de 2015- cuyo fundamento jurídico, en nuestra opinión inexistente, al amparo del ordenamiento jurídico ahora se intenta reconstruir en los términos de la misma a tenor de lo dispuesto con la nueva prevista redacción en el art. 115.2.: la *nueva* competencia calificadora trasciende cualquier limitación temporal y podrá actuarse no sólo donde en su momento no se actuó, sino, asimismo, recalificando situaciones que ya fueron objeto de esta facultad administrativa, cuando esa recalificación puede ser relevante en relación con nuevas situaciones no prescritas.

Tras repasar, las mismas decisiones jurisprudenciales y apreciar la evolución que se ha producido en un breve espacio de tiempo -entre julio de 2014 y febrero de 2015-, el DCE opta por considerar que la redacción del Proyecto puede mantenerse «... referida estrictamente a los efectos de fraude de ley y, en el seno de ellos, de comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos siempre que surtan efectos sobre ejercicios no prescritos»⁹, para terminar observando que una imprescriptibilidad máxima no resulta permisible «... pues significaría tanto como dejar sin efecto, por vía de un precepto de la misma ley, la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del art. 66.a) LGT... cabe hablar de comprobación de ejercicios prescritos sin límite en el caso de operaciones realizadas en fraude de ley».

La posición del DCE no termina de ser convincente; al cabo, si se vincula la facultad de comprobación a la de liquidar, no se entiende por qué sólo cuando media declaración de existencia de fraude de ley puede quebrarse la prescripción en la medida en que esa declaración tenga efectos sobre períodos no prescritos y durante una plazo ilimitado. La seguridad jurídica es un bien de máxima protección, como lo quiere el 9.3 de nuestra Constitución. Parece razonable que un principio pueda tener excepciones dentro de la lógica de la institución, pero no termina de entenderse una solución como la propugnada, ya que a la postre viene a ser el resultado de un falta de diligencia de la Administración que no actuó en plazo para comprobar o lo hizo, sin apreciarlo, como ocurría en el supuesto de la Sentencia de julio de 2014. Por eso resulta

8. (DCE, pp. 52) véase el desarrollo de esta idea en la página siguiente donde se asume el diverso régimen, al tiempo, ilimitado y limitado, según se trate de una genérica imprescriptibilidad o del período de 10 años para el supuesto concreto de la LIS.

9. DCE, pags. 58-59, negritas en el original.



más convincente por coherente la posición del Magistrado Joaquín Huelín Gómez de Velasco en su VP a la Sentencia de 5 de febrero de 2015¹⁰.

5. En el inicio de estas páginas habíamos diseñado afrontar también las relevantes modificaciones en torno a los plazos de la inspección y el nuevo Título VI (nuevos arts. 250 a 259 que encuentran acomodo en el art. Único.59 del Proyecto de Ley).

Debido a la larga extensión que hemos tenido que dar al tratamiento de las dos primeras cuestiones, una vez conocido el DCE, nos lleva a prescindir de las prometidas dos últimas cuestiones, por falta de espacio y de la extensión que la lógica impone para una *Tribuna*.

Dejamos, pues, para otra ocasión el comentario a las modificaciones que se presentan en relación con el art. 150 LGT (en su redacción dada por el art. Único.27 del Proyecto de Ley), mas a ésta ha de añadirse, a la luz del Proyecto, las modificaciones en los arts. 104.2, Art. Único.20; 159.3, Art. Único.29; art. 211.2, art. Único.36)

Y qué decir de la segunda de las cuestiones que aplazamos para tratarlas en otro momento y lugar: el nuevo Título VI LGT constituido por los arts. 250 a 258 PLGT, en virtud del art. Único.59.

10. «Parece razonable concluir que la Inspección de los Tributos pueda asomarse al "pasado prescrito" para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto. 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» (3º VP). Para terminar diciendo: «No cabe confundir el poder o la potestad con el ejercicio de los derechos y facultades que la integran. Esta distinción aparece diáfana en la Ley General Tributaria de 2003 cuando en su artículo 141 describe las funciones administrativas (los derechos y las facultades) en que consiste la inspección tributaria (la potestad). Afirmar que una potestad no prescribe constituye una obviedad, sin que quepa olvidar -insisto- que su ejercicio está vinculado a unos concretos sujetos pasivos, impuestos y periodos, como se desprende de los artículos 147.2 y 148.2 de la misma Ley, ejercicio que es el que la ley sujeta a plazo, hasta el punto de que su transcurso constituye una de las causas de extinción de la deuda tributaria (artículo 59.1 LGT). En definitiva, la potestad siempre está ahí, mientras quiera el legislador; pero su ejercicio sólo es posible si el derecho (en realidad no es un "derecho" de la Administración, sino un "deber-facultad" al servicio del interés general tributario plasmado en el artículo 31 de la Constitución) no ha prescrito. Y este es el dilema que, a mi entender, la decisión mayoritaria no resuelve adecuadamente en el caso enjuiciado, en el que, para incidir sobre la liquidación de un periodo tributario no prescrito, en el año 2009 se califica realizado en fraude de ley un negocio jurídico concluido una década antes» (VP 3º).