LA PRESCRIPCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

González Aparicio, Marta

Tirant Lo Blanch
Valencia, 2020, 758 páginas

https://dx.doi.org/10.47092/CT.22.1.7

1. INTRODUCCIÓN

La prescripción de la deuda tributaria se configura en el ordenamiento fiscal como un medio de extinción de las obligaciones tributarias, tanto para la Administración, como para los obligados tributarios, tomando como fundamento el transcurso de un plazo de tiempo y la inactividad de las partes

Esta institución extintiva es uno de los núcleos más inestables de nuestro ordenamiento jurídico. Esta inestabilidad se deriva tanto de la acción del legislador, como de la aplicación e interpretación que los órganos administrativos y jurisdiccionales realizan, en muchas ocasiones, de los preceptos que regulan la prescripción tributaria en la Ley General Tributaria.

En consecuencia, se trata de un objeto idóneo de investigación que avala la realización de un estudio particular sobre el mismo, como el que se ofrece en esta obra, en la que la Dra. González Aparicio examina exhaustivamente esta figura, determinando las debilidades y fortalezas en su régimen jurídico y aplicación por la Administración y los tribunales y ofreciendo, asimismo, propuestas para su mejor regulación, interpretación y aplicación.

2. CONTENIDO DE LA OBRA

La obra destaca por su detallado contenido, que aborda todos los elementos esenciales en la aplicación de esta institución. A modo de consideración inicial, es preciso indicar que este libro se deriva de la investigación realizada por la autora en su tesis doctoral, dirigida por quien escribe esta reseña y calificada por los Dres. Eseverri Martínez, Pita Grandal y Flavius Costas, que otorgaron la calificación de *Sobresaliente Cum Laude*.

El trabajo se divide en cinco capítulos, presentando una estructura que sigue el orden marcado en los artículos 66 y siguientes de la Ley General Tributaria, donde se regula la prescripción, siendo ésta la cronología lógica en la aplicación de esta institución, esta estructura resulta las más adecuada para que el lector obtenga un conocimiento omnicomprensivo de esta figura. Destaca en cada uno de los capítulos el detallado estudio que realiza la autora sobre los distintos elementos analizados, ofreciendo un contenido descriptivo y crítico que, además, conecta con los problemas prácticos en la aplicación de

este instituto extintivo. Ello convierte a este libro en una obra de referencia de carácter multidisciplinar, por su orientación académica y empírica.

Como punto de partida al análisis del contenido de cada uno de los capítulos es preciso destacar que el prólogo de esta obra es realizado por el Dr. Eseverri Martínez, que destaca el acierto de la autora en la elección de un tema que afecta a una institución nuclear en el Derecho tributario y realiza valiosas aportaciones en relación a la configuración de esta figura y al contenido de la obra.

El Capítulo primero se titula "Plazo de prescripción y contenido de los derechos de la Administración susceptibles de prescribir conforme al artículo 66 de la Ley General Tributaria". En el mismo se abordan diferentes cuestiones introductorias que permiten conocer la naturaleza jurídica de esta institución y su funcionamiento, como paso previo a los capítulos siguientes, en los que se tratan las particularidades en su regulación y aplicación. Se destaca en este Capítulo que la prescripción tributaria es una institución cuyo funcionamiento se basa en lo que la doctrina ha denominado el "silencio de la relación jurídica", entendida como la inactividad de las partes durante un determinado plazo de tiempo. Por ello, el establecimiento del lapso temporal en que se tiene que producir tal inactividad constituye un elemento esencial en la configuración de la institución. Es por ello que se parte de la configuración del plazo de prescripción, tanto en la derogada Ley General Tributaria de 1963, como en la vigente Ley General Tributaria de 2003. Particularmente la autora se detiene en los elementos que deben delimitar la fijación del plazo, concluyendo que la extensión de los plazos debe venir determinada por el grado de dificultad que suponga para la Administración ejercer el control, atendiendo a los medios de que dispone. De este modo, a mayor dificultad, mayor plazo y, a la inversa, a mayores mecanismos de control, menor plazo. Esta idea general se conecta con diversas situaciones particulares que podrían justificar un incremento, o una disminución del plazo actual de cuatro años, posibilidad que considera que hay que valorar cuidadosamente, pues la creación de regímenes prescriptivos particulares perjudica de manera evidente el principio constitucional de seguridad jurídica, fundamento esencial del establecimiento de plazos preclusivos. Destaca asimismo en este Capítulo, el examen de lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación a la configuración del plazo de prescripción, y cómo este Tribunal vincula el establecimiento de estos plazos con la necesidad de salvaguarda del mencionado principio de seguridad jurídica.

En este Capítulo también se detalla el contenido de los derechos de la Administración susceptibles de prescribir, por ser éstos en los que se centra el estudio realizado: el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y el derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas. Incide la autora no solo en su objeto, también en su relación, pues aunque se trata de derechos independientes, esa independencia no es absoluta pues ambos derechos, en tanto recaen sobre una misma deuda tributaria, muestran una cierta relación ya que, si prescribe el derecho a exigir el pago también se producirá la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto y viceversa, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria dejaría sin finalidad la acción recaudatoria de tal deuda, aunque ésta no hubiera prescrito.

Finalmente, el Capítulo primero introduce la prescripción aplicable a los responsables tributarios, tanto solidarios como subsidiarios, que ha resultado y resulta una cuestión que da lugar a numerosos problemas interpretativos.

En el Capítulo segundo, denominado "Los artículos 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria: el carácter imprescriptible del derecho a comprobar e investigar y la extensión de las potestades de comprobación", aborda una de las últimas reformas que ha sufrido esta institución, incidiendo en su difícil adecuación a la naturaleza jurídica de este mecanismo extintivo. La autora entiende que, siendo el principio de seguridad jurídica el fundamento esencial de la prescripción tributaria, todas las modificaciones legales que afecten a esta institución deben analizarse desde esa óptica. En el libro se examina el origen de esta reforma, efectuada a través de la Ley 34/2015, en la que desempeña un papel esencial la problemática planteada por la dificultades para la comprobación de bases imponibles generadas en periodos prescritos pero compensadas en periodos no prescritos, abordando el tratamiento que se ha dado a esta cuestión en la Ley General Tributaria (en adelante, también LGT), en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, así como en la jurisprudencia, que se analiza pormenorizadamente.

La reforma realizada en el año 2015 y, en particular, la introducción del artículo 66 bis en la LGT, que establece como regla general, la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar de la Administración, vulnera el fundamento de la prescripción tributaria, en particular, y del establecimiento de plazos extintivos, con carácter general. La Dra. González Aparicio concluye que ni el pretendido derecho a comprobar e investigar es tal, sino que se trata de una potestad ya comprendida en el derecho a liquidar, ni cabe la supresión del plazo de prescripción, pues ello vulnera el fundamento esencial de esta institución extintiva, el principio de seguridad jurídica.

Para paliar esta situación, se proponen diversas alternativas, que permitan, bien el control, bien una interpretación de estos preceptos que mitigue sus perniciosas consecuencias. En cuanto a las posibilidades de control, se valora la posibilidad de recurso constitucional, derivado de la vulneración del principio de seguridad jurídica. Atendiendo al fundamento constitucional de este principio, considera que la vía idónea sería la del recurso de inconstitucionalidad. De no ofrecer resultados positivos esta vía, plantea la opción de acudir a una interpretación de las disposiciones de la LGT que maticen sus perniciosos efectos y, en este sentido, se puede considerar el recurso a la imprescriptibilidad establecida en el artículo 66 bis únicamente con carácter excepcional, en aquellos casos en los que, tras una valoración de las circunstancias concurrentes, resulte estrictamente necesario.

Siguiendo el *iter* de la Ley General Tributaria, el Capítulo tercero, denominado "Cómputo del plazo de prescripción de los derechos de la Administración conforme al artículo 67 de la LGT", es coincidente con el contenido del artículo 67 del referido texto legal, abordando el *dies a quo* del plazo de prescripción. La Dra. González Aparicio parte del examen del cómputo de los plazos en Derecho, para, posteriormente, analizar la evolución de la configuración del inicio del plazo de prescripción a través de los textos de las dos Leyes Generales Tributarias que han estado vigentes hasta la actualidad. Para ello se examinan las reglas particulares que ofrece la norma tributaria para determinar el *dies a quo* tanto del derecho a liquidar como del derecho a exigir el pago, así como las normas particulares establecidas para los responsables tributarios.

Entiende la autora que, aunque la aplicación de la tesis de la *actio nata,* proveniente del Derecho común e instaurada en la vigente Ley General Tributaria, debe ser la regla general para la determinación del *dies a quo,* en aquellos supuestos en los que las particularidades del tributo originan dificultades para trasponer las previsiones del artículo 67 de la Ley, esta regla general quedará supeditada al principio de seguridad jurídica, de modo que únicamente será la referencia a considerar en los supuestos en que la determinación del *dies a quo* del plazo de prescripción, acudiendo al principio de la *actio nata,* sea la opción que más favorezca el referido principio, como fundamento esencial de la prescripción. De no ser así, considera que será preferible optar por otras formas de determinación del *dies a quo* que, aun no ajustándose a la tesis de la *actio nata,* ofrezcan mayor seguridad jurídica.

El Capítulo cuarto, titulado "La interrupción del plazo de prescripción de los derechos de la Administración tributaria conforme al artículo 68 de la Ley General Tributaria" trata otro de los elementos esenciales en la configuración de la prescripción, los supuestos de interrupción. La Dra González Aparicio examina detalladamente las diferentes causas interruptivas establecidas en el artículo 68 de la LGT, tanto del derecho a determinar la deuda tributaria, como del derecho a exigir su pago. En cuanto a la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar, se tratan cuestiones fiscales tan relevantes como las características que deben poseer las notificaciones para que sean válidas y, con ello, interrumpan el plazo de prescripción, el efecto de las diligencias argucia, y las particularidades de la interrupción en los procedimientos tributarios de gestión y de inspección. Respecto al derecho a exigir el pago, se abordan en especial las especificidades del procedimiento de apremio en cuanto a la interrupción del plazo de prescripción. Destaca en este capítulo el profundo y detallado análisis doctrinal, administrativo y jurisprudencial que realiza la autora de cada uno de los supuestos estudiados, abogando por una interpretación restrictiva de las causas de interrupción por su efecto favorable sobre el principio de seguridad jurídica.

En este Capítulo también se trata otra cuestión reciente y problemática. La Ley 34/2015, en la gran modificación que realizó del instituto de la prescripción tributaria, reformó el artículo 68, incluyendo un nuevo apartado, el noveno, en el que se refiere a la interrupción de la prescripción de las obligaciones conexas. La autora examina esta reforma y sus efectos en materia de prescripción, concluyendo no solo que el propio concepto de obligación conexa no se define adecuadamente, también que el régimen interruptivo establecido en este precepto, despliega sus efectos mucho más allá del ámbito de la interrupción, pues de su tenor literal se deriva una evidente intención del legislador de que el efecto de la regularización de la obligación "matriz" no sea solo interrumpir el plazo de prescripción de las conexas, sino también aplicar los criterios que se derivan de la liquidación de la Administración en otras liquidaciones, incluso en los casos en que esta se suspende.

Este apartado culmina con una cuestión de plena actualidad, el efecto sobre los plazos de prescripción de la suspensión por circunstancias de fuerza mayor, al hilo de la crisis sanitaria en la que nuestro país está inmersa y de las consecuencias de la paralización de la actividad administrativa declarada a través de diversos Reales-Decretos.

El Capítulo quinto, culmina con el examen de la "Extensión, aplicación y efectos de la prescripción tributaria según el artículo 69 de la Ley General Tributaria", tal y como

indica en su título. En cuanto a la extensión de la prescripción ganada, se concluye que aprovechará a todos los obligados al pago, si bien la Dra. González Aparicio estudia particularmente cómo afecta esta afirmación a los responsables.

Por lo que se refiere a la aplicación, destaca que su aplicación de oficio es uno de los caracteres diferenciadores de la prescripción tributaria. Esta particularidad se deriva del carácter general de los intereses que protege, pero genera diversos problemas aplicativos analizados por la autora.

Finalmente, respecto a sus efectos, indica que siendo la deuda tributaria un elemento heterogéneo, procede examinar cómo incide la extinción en cada uno de sus componentes y también cómo influye la extinción de los dos derechos de la Administración que recaen sobre la deuda tributaria. En este sentido, la extinción de la deuda tributaria debe considerarse como la adición de la inalterabilidad y de la inexigibilidad de la deuda tributaria, pues son éstos los dos efectos ligados a la desaparición de los derechos ejercitables por la Administración.

La monografía se cierra con una recopilación bibliográfica de las numerosas obras citadas a lo largo del texto.

3. REFLEXIÓN FINAL

En conclusión, de lo expuesto se deriva el detalle con el que la Dra. González Aparicio ha abordado el tratamiento de la prescripción tributaria, un tema complejo y siempre de actualidad.

La realización de un estudio tan completo, minucioso y bien estructurado, que aborda todos los elementos que definen esta institución, otorga un importante valor añadido a este trabajo, convirtiéndolo en una obra de referencia en su ámbito que nos servirá para seguir construyendo, desde la crítica científica, una de las instituciones más importantes de nuestra disciplina: la prescripción. En este instituto jurídico-tributario se conjugan los intereses de la Administración tributaria y de los administrados por lo que debemos estar bien atentos a que no sea objeto de la perversión que supone que la voluntad legislativa esté empeñada en atenuar el efecto extintivo que ejerce sobre la obligación tributaria.

María Teresa Mata Sierra
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León