

JOSÉ MIGUEL PEÑA GARBÍN

Inspector de Finanzas del Estado

Extracto:

ESTE trabajo se centra en los problemas que presenta la aplicación práctica de la prescripción, haciendo especial hincapié tanto en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos como en las importantes novedades previstas en el «Estatuto del Contribuyente».

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La prescripción en la Ley General Tributaria.
 - 1. Modalidades y cómputo de los plazos.
 - 2. Interrupción de la prescripción.
 - 3. Los problemas en la práctica.
- III. La prescripción y el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
 - 1. El origen del problema.
 - 2. Las posibles soluciones.
- IV. La prescripción en el Proyecto de Estatuto del Contribuyente.
 - 1. Reducción general de la prescripción a 4 años.
 - 2. Duración de las inspecciones a un año.
 - 3. La no retroactividad de estas reformas.
 - 4. Comentarios a las reformas.

I. INTRODUCCIÓN

Si el pago constituye la forma normal de cumplir con las obligaciones tributarias podemos afirmar que la prescripción es la forma anormal en que desaparecen o se extinguen dichas obligaciones para quienes no las cumplen. Por el mero transcurso de 5 años sin que la Administración ejerza sus potestades el contribuyente se beneficiará automáticamente de la prescripción. En definitiva, con la prescripción desaparecen las obligaciones tributarias sin haberse cumplido.

Pese a tratarse de una institución con larga tradición en nuestro ordenamiento tributario no cabe duda que ahora vuelve a recobrar actualidad. Bastaría con recordar que tras la supuesta «amnistía» por 200.000 millones de pesetas subyace un problema jurídico relativo a la prescripción y, por otra parte, que el anunciado «Estatuto del Contribuyente» prevé introducir importantes reformas al respecto.

En las páginas que siguen no pretendemos entrar en las conocidas discusiones doctrinales sobre la verdadera naturaleza jurídica de la prescripción sino centrarnos en los problemas que presenta su aplicación práctica. Por su actualidad, merecerá una atención especial tanto el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos como las importantes novedades previstas en el Estatuto del Contribuyente.

II. LA PRESCRIPCIÓN EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Modalidades y cómputo de los plazos.

Actualmente la materia está regulada en los artículos 64 a 67 de la Ley General Tributaria (LGT) y en vía reglamentaria principalmente en los artículos 59 a 62 del Reglamento General de Recaudación (RGR) y artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT).

Según la LGT el plazo de 5 años de prescripción opera sobre el derecho de la Administración para «liquidar», para «cobrar», para «sancionar» al contribuyente, y también opera sobre el derecho de éste a que se le «devuelva» aquello que pudo haber ingresado de más. Es decir, a los 5 años prescriben (arts. 64 y 65 de la LGT):

1. El derecho de la Administración para calcular la deuda mediante la correspondiente liquidación. Los 5 años empiezan a contarse desde que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación sea mensual, trimestral, anual u ocasional.

Esta modalidad de prescripción es la que ahora más nos interesará en cuanto es la invocable frente a un requerimiento de la Inspección para comprobar y liquidar una determinada declaración que no fue presentada o lo fue incorrectamente.

2. El derecho a exigir el pago de una deuda que ya fue liquidada y notificada por la Administración. El plazo empieza a contar desde la fecha en que finalizó el período voluntario de pago.

Esta modalidad de prescripción se invocará frente a los órganos de Recaudación que pretendan cobrar o embargar por una deuda que en su día se cuantificó y notificó al contribuyente.

3. El derecho a sancionar las infracciones cometidas. El plazo cuenta desde la fecha en que se cometieron las infracciones.

Normalmente esta fecha coincide con la finalización del plazo para presentar las autoliquidaciones y por ello en la práctica suele coincidir la prescripción del derecho a liquidar las cuotas no declaradas con el de sancionar estas omisiones.

4. El derecho a la devolución de los ingresos indebidos efectuados por el contribuyente u otro obligado al pago. Los 5 años cuentan desde el día en que se efectuó el ingreso indebido.

Esta última modalidad de prescripción actúa en contra del contribuyente ya que pasados los 5 años no podrá exigir que se le devuelva aquello que ingresó de más, cualquiera que fuese el motivo (R.D. 1163/1990, de 21 de septiembre).

2. Interrupción de la prescripción.

Aquellos plazos de 5 años para ganar la prescripción pueden «interrumpirse» tanto por acciones de la Administración como del propio interesado. Cuando se produce esta interrupción se inicia entonces el cómputo de un nuevo plazo de otros 5 años para ganar la prescripción, el cual también podrá interrumpirse, y así sucesivamente. En concreto, se puede interrumpir la prescripción (art. 66 de la LGT):

- Por cualquier acción de la Administración Tributaria realizada «con conocimiento formal del sujeto pasivo» y que esté dirigida al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación o recaudación del impuesto.
- Por actuaciones del sujeto pasivo dirigidas al pago o liquidación de la deuda.
- Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

1**Ejemplo:**

Si un contribuyente que no presentó la declaración por el IRPF de 1990 presentara una declaración fuera de plazo el día 25 de enero de 1993, ese día se habrá interrumpido la prescripción y se abre un nuevo plazo hasta el 25 de enero de 1998 durante el cual se le podrá citar para comprobar y liquidar lo que no declaró.

Igualmente, si lo cita la Inspección cuando faltan 10 días para que prescriba aquella deuda no quiere decir que tenga que terminar sus actuaciones en esos 10 días que faltaban, sino que se iniciaría otro nuevo plazo de 5 años para ganar la prescripción, sin perjuicio de los efectos que puede originar una paralización de las actuaciones inspectoras según el artículo 31.4 del RGIT.

Por otra parte, la prescripción debe aplicarse «de oficio» por la Administración, es decir, sin necesidad de que la invoque el contribuyente. No es necesario que se comunique expresamente al contribuyente que ha prescrito su deuda, pero la Administración debe abstenerse de liquidar o cobrar una deuda que ya esté prescrita. Y si por error o ignorancia se paga una deuda después de haber ganado la prescripción el contribuyente tiene derecho a que se le devuelva su importe, salvo el caso poco probable de que expresamente renuncie a la prescripción ganada tras serle informado de su derecho.

Por último, una vez ganada la prescripción ésta no sólo beneficia al sujeto pasivo u obligado principal sino también a otros posibles obligados al pago que pudieran existir, tales como los responsables solidarios o subsidiarios, herederos, etc. Ahora bien, si se interrumpe la prescripción para el sujeto pasivo se interrumpe también para los demás obligados al pago, sin perjuicio de las obligaciones mancomunadas (art. 62.2 del RGR).

3. Los problemas en la práctica.

En general, la principal fuente de conflictos relacionados con la prescripción reside en los actos concretos que la interrumpen y qué requisitos deben cumplir. A ello hay que añadir los problemas que suscitó el polémico artículo 31.4 del RGIT.

En cuanto al derecho a «liquidar», lo normal es que la prescripción se interrumpa por requerimientos de la Inspección y otras actuaciones debidamente documentadas, por declaraciones fuera de plazo o complementarias del sujeto pasivo y por la interposición de recursos. Respecto al derecho a «cobrar» también interrumpen la prescripción los distintos actos y actuaciones que realizan los órganos de Recaudación encaminados al cobro de las deudas ya liquidadas y en fase de apremio o aplazadas, como son la providencia de apremio, las diligencias de embargo, concesión o denegación de aplazamientos, etc.

Por su parte, los Tribunales suelen ser muy exigentes respecto a los requisitos que deben reunir estos actos para que efectivamente interrumpen la prescripción. Entre los abundantes pronunciamientos, a veces contradictorios, podríamos destacar:

- En general se admiten los requerimientos de las declaraciones o de los documentos que deban presentarse para liquidar así como las actuaciones de investigación y liquidación, pero realizados siempre «con conocimiento formal del sujeto pasivo» (art. 66.1 de la LGT).
- A estos efectos, no se suelen admitir las notificaciones al sujeto pasivo que sean «defectuosas» (arts. 58 y 59 de la Ley 30/1992), como las firmadas por personas no identificadas (TS, 28-2-1989...). En determinadas circunstancias tampoco se han admitido las notificaciones mediante edictos (TS, 10-3-1984), o las no remitidas al domicilio de la entidad (TS 5-4-1983...), etc.
- No interrumpe la prescripción la aportación por parte del sujeto pasivo de unos documentos a un Registro público como es el Registro de la Propiedad (TS, 5-4-1983).
- Se admiten las actuaciones realizadas con el representante del sujeto pasivo si tiene autorización suficiente para ello. La firma de un Acta de la Inspección por representante no acreditado es ineficaz incluso para interrumpir la prescripción (Audiencia Territorial de Madrid, 26-9-1987...).
- No basta una simple visita de la Inspección que se aplaza por estar ausente el interesado (TEAC, 20-10-1981).
- Los actos de la Administración deben estar encaminados efectivamente a avanzar en la liquidación o recaudación de la deuda y no constituir simples tácticas para ampliar los plazos de prescripción (TS, 14-6-1978, 25-6-1987...).

- Debe producirse una sucesión de actos que evidencien la verdadera voluntad de desplegar una auténtica inspección (TSJ Cataluña, 21-2-1991).
- No vale la interrupción por actuaciones que luego se declaran nulas de pleno derecho pues ésta le priva de toda su eficacia (TS, 31-1-1989).
- No basta con decir en la liquidación que se efectúa dentro de los plazos de prescripción sino que se debe especificar la fecha de interrupción (TEAC, 14-6-1977).
- Las actuaciones con una sociedad disuelta interrumpen la prescripción para luego exigir la deuda a los liquidadores de la misma como responsables subsidiarios (TS, 5-7-1985).
- Aunque con algunas dudas, al recibir la devolución solicitada por el contribuyente se interrumpe la prescripción (TEAC, 18-9-1973).
- Generalmente se admite ganada la prescripción por la paralización de un recurso durante 5 años por causas no imputables al recurrente (TS 9-5-1990 y 23-10-1990...), incluso aunque se haya acordado la suspensión de la ejecución del acto, normalmente previo aval de la deuda recurrida (TS, 18-3-1993...).
- La presentación de un balance y una declaración por el Impuesto sobre Sociedades declarándose exento del impuesto no interrumpe la prescripción pues ello no conduce al pago o liquidación de la deuda (TS, 17-4-1993).
- No es válida la notificación entregada al empleado de una sociedad distinta de la interesada pese a que ambas tenían los mismos socios, objeto social, representantes y domicilio en el mismo edificio pero con distintas puertas... (Audiencia Nacional, 20-6-1995).

Existen también otros problemas prácticos relacionados con la prescripción no siempre resueltos claramente por los Tribunales. Por ejemplo, sus efectos sobre los medios de prueba para el futuro. Así:

- Podría admitirse que una vez ganada la prescripción los valores o hechos declarados por el contribuyente y no comprobados por la Administración adquieran eficacia para el futuro (TS, 25-3-1991...).
- En sentido contrario se pronuncia el TEAC que no acepta la prescripción sobre los medios de prueba y así, por ejemplo, la Inspección podría comprobar la naturaleza de los gastos e inversiones efectuados y anotados en ejercicios prescritos pero que son parcialmente amortizados o transmitidos en ejercicios no prescritos (TEAC, 25-11-1992, 16-5-1989...).

Por último, la LGT establece que una vez prescrita la obligación principal prescriben también las accesorias (art. 35.3). Ello supone que si, por ejemplo, a una sociedad le ha prescrito el Impuesto sobre Sociedades de 1990 con ello no sólo no se podría exigir lo no declarado sino que tampoco se le podrá sancionar por no llevar libros, por los defectos en las anotaciones contables, en la forma de extender facturas... de ese año.

Esto plantea problemas prácticos en la comprobación de años muy atrasados ya que dificulta la obtención de datos o pruebas de clientes, proveedores, bancos, etc., pues éstos podrían alegar no disponer de la información pedida al haber prescrito su obligación principal.

III. LA PRESCRIPCIÓN Y EL ARTÍCULO 31.4 DEL REGLAMENTO GENERAL DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

1. El origen del problema.

Las recientes noticias sobre una supuesta «amnistía fiscal» por más de 200.000 millones de pesetas ha reavivado el interés por la prescripción tributaria. Prescindiendo de los intereses políticos en la polémica, podemos afirmar que el problema real es fruto de dos factores: las dudas interpretativas que plantea el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT, R.D. 939/1986, de 25 de abril) y el «atasco» que existía en algunas oficinas técnicas, especialmente en la Oficina Nacional de Inspección y Delegación de Madrid.

Por lo que respecta a esto último, y sin perjuicio de algunas vacilaciones en la liquidación de algunos expedientes técnicamente complejos, como las «primas únicas», aquel atasco provocó retrasos superiores a 6 meses en liquidar muchas actas de disconformidad. El origen del atasco tiene causas muy variadas, desde una insuficiencia de personal en determinados momentos hasta el «abuso» de actas en disconformidad por algunas unidades inspectoras y por muchos asesores. Y el problema se autoalimentaba pues, cuanto más retrasos en liquidarlas, más disconformidades... siendo estos expedientes los que precisamente se puedan beneficiar de la mal llamada «amnistía».

En cuanto a la duda interpretativa, para centrar el problema jurídico subyacente podemos decir que en toda inspección tributaria existen tres momentos o fechas claves: el inicio mediante la correspondiente «citación», la firma de «las actas» donde se recogen los resultados, y la notificación de «la liquidación» que dicta el Inspector Jefe de forma expresa tratándose de actas en disconformidad.

Pues bien, una vez iniciada la inspección hasta ahora no existe ninguna norma que obligue a terminarla en un plazo determinado y, por otra parte, ya vimos que la citación y demás actuaciones posteriores de la Inspección suponen la interrupción de la prescripción de los impuestos y períodos que se están comprobando.

El problema surgió cuando, sin contar con ningún precedente ni autorización en la LGT, el RGIT dice que se consideran interrumpidas las actuaciones inspectoras ya iniciadas «cuando la suspensión de las mismas se prolongue por más de 6 meses», añadiendo a continuación que cuando se produzca una interrupción injustificada y por causas no imputables al contribuyente «se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones...» [art. 31.4 a)].

Es decir, la paralización por más de 6 meses puede provocar la prescripción de algunos impuestos y períodos que se están inspeccionando, sobre todo los más antiguos, pues se entiende que la citación y demás actuaciones posteriores no interrumpieron la prescripción. Con la publicación del RGIT los problemas prácticos se centraron en cómo probar la paralización de las actuaciones inspectoras cuando exceden de 6 meses, y más adelante se planteó la duda de si sus efectos sobre la prescripción también eran aplicables en los retrasos al liquidar las actas de disconformidad.

En cuanto a los problemas de prueba, en general se entiende que la actividad o actuaciones de la Inspección deben estar suficientemente acreditadas, normalmente mediante las diligencias u otros documentos que va extendiendo en el curso de sus comprobaciones. A este respecto, existen algunas interpretaciones que de mantenerse pueden tener cierta trascendencia práctica. Entre ellas destacaríamos:

- El efecto de la paralización por 6 meses no se produce automáticamente por no existir diligencias pero, para evitar abusos, es necesario que las actuaciones inspectoras queden suficientemente «probadas» y que se le hagan saber al contribuyente. Por ejemplo, se pueden suspender las actuaciones con el contribuyente por más de 6 meses porque se pida información a terceros pero además de comunicárselo es necesario que existan pruebas de estas otras actuaciones ya sea mediante las diligencias, requerimientos u otros documentos extendidos con el tercero (TEAC, 6-10-1992).
- Se admite que no hubo interrupción de las actuaciones pese a existir más de 6 meses entre dos diligencias porque en la segunda se hacía constar que la Inspección había estado actuando en las oficinas de la empresa durante ese tiempo y el interesado firmó su conformidad (TEAC, 26-4-1995).
- Es válida la actuación por la que se cambia el alcance inicial de la comprobación y se fija nueva fecha de continuación aunque luego no se sancionara la incomparecencia del interesado (TEAC, 10-4-1996).
- Las actuaciones inspectoras podrían probarse mediante fax enviado al contribuyente pero para ello es necesario que exista constancia fehaciente de lo enviado y de su recepción por el interesado (TEAC, 31-5-1995).

- Se entiende que hubo paralización injustificada respecto al IRPF cuando han pasado más de 6 meses entre las diligencias que hacen mención expresa a este impuesto pese a que existen otras diligencias intermedias. La razón estaría en que según el principio de estanciedad tributaria en las diligencias debe constar el impuesto a que se refieren sin que valga alegar que se trataba de una actuación global... (Audiencia Nacional, 18-7-1995). Desde luego, si se impone esta interpretación, es posible que también se produzca la prescripción en otras muchas inspecciones y expedientes complejos e importantes.

Junto a estos problemas prácticos, la otra duda que plantea el artículo 31.4 del RGIT es saber si también se puede producir la prescripción de los períodos más antiguos cuando, tras firmarse un acta de disconformidad el Inspector Jefe tarda más de 6 meses en notificar la liquidación al contribuyente, es decir, por los retrasos en las Oficinas Técnicas al liquidar las actas de disconformidad. Y éste es el problema jurídico en el asunto de los 200.000 millones.

La Inspección siempre ha mantenido que no, pues entiende que tras la firma de las actas se acaba «la comprobación e investigación» y se inicia entonces otra fase distinta que es la de «liquidación» en la cual no sería aplicable lo dispuesto en el artículo 31 del RGIT y, por consiguiente, no podría alegarse prescripción de los períodos más antiguos.

2

Ejemplo:

Supongamos que cuando faltan 3 meses para que prescriba un impuesto se recibe una citación de la Inspección pero después no hay ninguna otra actuación posterior. Según el artículo 31.4 del RGIT se admite que pasados 6 meses desde la última actuación, la citación en nuestro caso, ya habrá prescrito pues se entiende que aquella citación no interrumpió el plazo de prescripción.

Ahora bien, si la comprobación no se paraliza y acaba con la firma de un acta de disconformidad pero el Inspector Jefe tarda mas de 6 meses en notificar la liquidación correspondiente, entonces no estaría claro si había prescrito.

La duda fue relativamente pacífica al menos hasta 1991 cuando empezaron a salir algunas sentencias «menores» admitiendo que también se producía la prescripción por los retrasos en las oficinas técnicas. Al mismo tiempo, y por causas muy diversas, aumentaban los retrasos en liquidarse o resolverse las actas de disconformidad, especialmente en la Oficina Nacional de Inspección y Delegación de Madrid.

Prescindiendo de una larga cronología de hechos, informes, resoluciones y sentencias de todo tipo, en 1994 se produce la primera sentencia de la Audiencia Nacional contra el criterio de la Inspección y el 28 de febrero de 1996 se produce la hasta ahora única sentencia del Tribunal Supremo (TS) en el mismo sentido. Por su parte, en diciembre de 1996 el propio Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) cambia su criterio siguiendo al Tribunal Supremo, se destaca la polémica, y a finales de febrero se declara la lesividad de esta resolución administrativa.

Y ésta es la situación jurídica actual en torno a la supuesta «amnistía» de los 200.000 millones de pesetas. Es decir, sólo en el supuesto de mantenerse el criterio en las próximas sentencias del Tribunal Supremo se confirmará la prescripción de aquellas deudas contenidas en actas de disconformidad que fueron liquidadas con un retraso superior a 6 meses y que actualmente se encuentran recurridas en los diversos Tribunales administrativos y judiciales pendientes de una resolución o sentencia «firme».

2. Las posibles soluciones.

Llegados a este punto es probable que en sus próximas sentencias el Tribunal Supremo mantenga el criterio de la primera con lo cual se habrá confirmado la prescripción de aquellas importantes deudas liquidadas con retraso. Ahora bien, todavía existen varias posibilidades para que esto no ocurra y pueda seguir la Administración con sus pretensiones en los Tribunales:

- a) La primera es que el propio Tribunal Supremo cambie de criterio en sus próximas sentencias, y no sería la primera vez que ocurre. Le bastaría con seguir los razonamientos bien fundamentados del voto particular que postula la ilegalidad del artículo 31.4 del RGIT por ser contrario a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la LGT. El primero establece claramente que «la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autoriza a los sujetos pasivos para reclamar en queja».

Aunque la sentencia del Tribunal Supremo se fundamenta en el principio de seguridad jurídica lo cierto es que, para desgracia de este principio y del de igualdad, no es habitual que los Tribunales anulen normas reglamentarias cuando éstas sólo perjudican a la Administración, como el artículo 31.4 del RGIT.

- b) También se ha propuesto que sea el propio Gobierno quien declare la lesividad y anule o derogue el artículo 31.4 del RGIT. Posiblemente se trate de un camino tortuoso, un mal precedente para la seguridad jurídica, y dudamos que aquella anulación pudiera tener efectos retroactivos sobre los retrasos ya producidos por lo que no resolvería el problema pasado.
- c) Existe también una tercera vía, compatible con la primera, y es que el propio Tribunal Supremo aplique al caso la misma doctrina que se aplica a sí mismo. Puesto que tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional tienen proclamado que en los procedimientos administrativos rigen los mismos principios que en los procesos judiciales, bastaría con que aplicaran al caso la doctrina que rige para los procesos judiciales donde, como es sabido, los retrasos superiores a 6 meses son más la regla que la excepción.

Y una última matización sobre esta supuesta amnistía o pérdida de los 200.000 millones de pesetas. Si bien aquella cifra fue efectivamente «liquidada» por la Inspección también es cierto que nunca ha estado «ganada» por la Administración ya que los afectados impugnaron las pretensiones de la Inspección y éstas, que son el fondo del asunto de las actas, tampoco han sido confirmadas todavía por los Tribunales.

IV. LA PRESCRIPCIÓN EN EL PROYECTO DE ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE

El actual Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, conocido como «Estatuto del Contribuyente», contiene algunas novedades que afectarán a la prescripción de las deudas tributarias. Por una lado, se reduce con carácter general la prescripción de 5 a 4 años y se eleva a 6 años en otros casos. Por otro, se establece el plazo general de 1 año para terminar las inspecciones, con consecuencias también sobre la prescripción. Ambas reformas no tendrán efectos retroactivos.

Veamos con más detalle estas importantes reformas y algunos comentarios que nos suscitan.

1. Reducción general de la prescripción a 4 años.

Tanto en su artículo 24 como en la nueva redacción del artículo 64 de la LGT (disp. final primera del Proyecto) se reduce el plazo actual de prescripción de 5 a 4 años para «liquidar, cobrar, sancionar, u obtener la devolución de ingresos indebidos». No se prevé modificar el inicio del cómputo de estos plazos ni las circunstancias y efectos que produce la interrupción de la prescripción, que seguirán como hasta ahora.

No obstante, y como excepción a la regla general, se ampliará el plazo «para liquidar» hasta los 6 años en dos supuestos:

- a) Cuando «el contribuyente no hubiera presentado la declaración correspondiente por el impuesto y período impositivo de que se trate».
- b) Cuando «haya ocultado a la Administración Tributaria el ejercicio de alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice».

En estos casos especiales, si al iniciarse la comprobación hubieran ya pasado 4 años la Inspección tendrá que comunicarle al contribuyente las circunstancias por las que se estima ampliado el plazo a los 6 años (art. 27 del Proyecto).

Con independencia de la opinión que merezca esta modificación de los plazos de prescripción, lo cierto es que puede generar problemas relacionados con la prescripción penal de los delitos fiscales y problemas interpretativos, por ejemplo, cuando el interesado no declare invocando una exención o cuando realice varias «actividades» empresariales o profesionales.

2. Duración de las inspecciones a un año.

Como es sabido, hasta ahora no existe ninguna norma que obligue a la Inspección a terminar en un determinado plazo las inspecciones que inicie, sin perjuicio de los efectos que producen las paralizaciones superiores a 6 meses según el artículo 31.4 del RGIT.

Pues bien, con indudable buena voluntad el artículo 29 del Proyecto contiene la importante novedad de que «las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses». No deja claro si en el mismo plazo se incluye también la liquidación de las actas y las sanciones, pero ésa parece ser la intención del Proyecto.

Como excepción al plazo general del año, en los supuestos de especial complejidad, o cuando se descubran actividades ocultas o se hagan requerimientos de información que puedan retrasar las actuaciones «con el alcance y requisitos que reglamentariamente se establezcan» podrán continuar hasta su finalización.

Y lo que es más importante, el incumplimiento de estos plazos «determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones». Es decir, que salvo aquellas excepciones, si las inspecciones no se terminan en un año posiblemente prescribirán los períodos más antiguos.

Conociendo la complejidad y diversidad que ofrecen muchas inspecciones no será fácil que una norma reglamentaria pueda prever todas las situaciones posibles que aconsejen ampliar el plazo del año, así como la incitación encubierta a no colaborar o entorpecer las tareas de la Inspección que ello comporta.

Por otra parte, el artículo 28 del Proyecto concede el derecho al inspeccionado de que una comprobación «parcial», por ejemplo, al hilo de una devolución, se convierta en comprobación «general», es decir, de todos los impuestos y años no prescritos. Derecho que en la actualidad sólo lo tiene la Inspección. A estas novedades también hay que añadir la no exigibilidad de ninguna sanción tributaria mientras no sea firme en vía administrativa (art. 35), otra invitación a discutir cualquier sanción en los Tribunales, al menos para ganar tiempo.

3. La no retroactividad de estas reformas.

El cambio de la prescripción a 4 (o 6 años) se aplicará «a los hechos imponibles realizados, a las deudas tributarias liquidadas, a las infracciones tributarias cometidas y a los ingresos indebidos realizados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley» (disp. final sexta del Proyecto).

Es decir, que con la entrada en vigor del Estatuto del Contribuyente no se producirá automáticamente la prescripción de aquellas deudas sobre las que hayan transcurrido 4 años sin ser liquidadas o pagadas. Por el contrario, en los próximos años todavía la Inspección podrá comprobar, liquidar o sancionar, y Recaudación podrá cobrar deudas no prescritas por no haber transcurrido 5 años. Y recordemos que mientras no prescriba la obligación principal no habrán prescrito las auxiliares de conservar los libros, justificantes y demás antecedentes.

Tampoco el plazo del año para terminar las inspecciones tendrá efectos retroactivos ya que «los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión...» (disp. trans. única).

Es decir, el plazo del año regirá para las inspecciones que se inicien después de la entrada en vigor del Estatuto del Contribuyente, y las que ese día están en curso seguirán sin tener un plazo determinado para terminarse. Todo ello sin perjuicio de los efectos de una interrupción injustificada por más de 6 meses regulada en el artículo 31.4 del RGIT y, que sepamos, no se pretende modificar.

4. Comentarios a las reformas.

Consideradas aisladamente, las novedades previstas en el Proyecto de «Estatuto del Contribuyente» pueden ser positivas en cuanto aumentarán una seguridad jurídica tan mermada por retrasos injustificados en la actuación diaria de la Administración Tributaria. Ahora bien, esos retrasos e ineficiencias administrativas no son resultado obligado del actual marco jurídico sino más bien fruto de la masificación y de los objetivos cuantitativos que se impone la Agencia Tributaria y que tanto han deteriorado las relaciones entre Administración y contribuyentes.

Acortar con carácter general los plazos de prescripción es una opción tan válida como la contraria, pero es responsabilidad del legislador evitar dudas interpretativas y anticipar la solución a los problemas que puede plantear el Proyecto en los casos en que amplía la prescripción a 6 años.

También es lógico acotar la duración de las inspecciones tributarias en la gran mayoría de los casos. Ahora bien, por sus efectos sobre la prescripción resulta arriesgado dejar una cuestión tan importante a expensas de un desarrollo reglamentario posterior. Por otra parte, si lo que preocupa es la rapidez y la seguridad jurídica, cuestiones a veces contrapuestas, tampoco tiene sentido que no se regulen los retrasos en otros órganos administrativos y, sobre todo, de nada sirve si la inseguridad o los retrasos se acaban trasladando a unos órganos judiciales ya saturados.

Más arriesgado resulta conceder a cualquier contribuyente el derecho a convertir una comprobación parcial en «general» pues sus consecuencias sobre los planes de Inspección pueden ser preocupantes. Más lógico sería que la ley reconozca los casos concretos y especiales en que el contribuyente tuviera derecho a esta comprobación parcial o general, por ejemplo, en casos de sucesiones, transmisiones de empresas, inversiones o desinversiones extranjeras, salidas a Bolsa, etc.

Sin perjuicio de los efectos positivos de algunas reformas anunciadas, lo preocupante es la combinación de todas ellas. Previsiblemente supondrán un aumento en el ya de por sí elevado grado de burocratización administrativa, un deterioro en la colaboración con la Inspección, y un cambio en los programas masivos de control tributario.

En este sentido, y aun reconociendo sus buenas intenciones, el Proyecto de «Estatuto del Contribuyente» parece olvidar que también existen «no contribuyentes» y que serán éstos precisamente los mayores beneficiados con sus reformas en los complejos entresijos de los procedimientos tributarios. Por ello, si de verdad también se quiere luchar de forma efectiva contra un fraude fiscal cada vez más complejo y sofisticado hay que empezar separando los unos de los otros, tanto en el campo normativo como en la actuación diaria de la Agencia Tributaria.

En el aspecto normativo aquellos derechos individuales se tienen que acompañar de unas excepciones claras y eficaces frente a las conductas más antisociales y obstruccionistas. Por ejemplo, desarrollando las «medidas cautelares» que pueda tomar excepcionalmente la Administración, incluso antes de practicar las liquidaciones oportunas. También hay que reducir la preocupante judicialización de sus actuaciones que no siempre aumenta la seguridad jurídica y, en este sentido, la reciente creación del «Defensor del Contribuyente» (R.D. 2458/1996) ha sido una oportunidad perdida para afrontar soluciones extrajudiciales a muchos conflictos tributarios recurrentes como en materia de valoraciones, estimaciones indirectas, sanciones, negocios anómalos, etc.

Por último, de poco servirán las medidas legales si no se acompañan de cambios en la organización y actuación administrativa. Empezando por abandonar la obcecación en «los partes» y la estadística que sólo encubre el desigual cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales, antes y después de la actuación administrativa, pasando por un aumento de la especialización frente a la generalización y afrontando de una vez el descontento general de su personal más cualificado ante unas inexistentes expectativas profesionales.