

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

FACULTAD DE DERECHO

**DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO,
FINANCIERO Y PROCESAL**

ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

**LA POTESTAD COMPROBADORA DE LA ADMINISTRACIÓN
EN RELACIÓN CON PERIODOS IMPOSITIVOS PRESCRITOS**

Teresa González Martínez

Una firma manuscrita en azul que parece decir 'PH'.

**V. B. del Director de tesis
Prof. Dr. Pedro Herrera**

**V. B. del Director de tesis
Prof. Dr. José María Lago**

**LA POTESTAD COMPROBADORA DE LA ADMINISTRACIÓN
EN RELACIÓN CON PERIODOS IMPOSITIVOS PRESCRITOS**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR:

Teresa González Martínez

BAJO LA DIRECCIÓN DE LOS DOCTORES:

Pedro Herrera de Molina

José María Lago Montero



**VNiVERSIDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y PROCESAL
ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Salamanca, 2015

**LA POTESTAD COMPROBADORA DE LA
ADMINISTRACIÓN EN RELACIÓN CON
PERIODOS IMPOSITIVOS PRESCRITOS**



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

**DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y PROCESAL
ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

Salamanca, 2015

A Fernando,
sin cuyo amor nada crece.

A mi padre,
quien siempre me acompaña.

AGRADECIMIENTOS

Es para mí un verdadero placer utilizar este espacio para ser justo y consecuente con todas las personas e instituciones que han facilitado las cosas para que este trabajo llegue a un feliz término, expresándoles mis agradecimientos. Soy deudora de muchos maestros que han influido sobre mi persona y sobre este trabajo de investigación.

En primer lugar tengo que mencionar a los profesores de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca, en especial a Dña. Gloria Begué, a Dña. Araceli Mangas y a D. Alfredo Calonge (q.e.p.d), quienes me iniciaron en la aventura del pensamiento crítico, y me enseñaron que la dogmática más elaborada ha de estar siempre al servicio de la Justicia.

Mi incondicional agradecimiento al profesor Pedro Herrera, director de esta tesis, pues sin su aliento constante ni una sola línea de este trabajo hubiese resultado posible; con infinita paciencia fue indicándome caminos y revisando una y otra vez los borradores de este trabajo. Es una suerte enorme aprender de él, tanto en lo académico como en lo humano, y he tenido el enorme privilegio de que aceptase ser mi director de tesis. Soy muy consciente de que sin su estímulo hoy no estaría aquí.

Mención especial a José María Lago con toda mi gratitud por su ayuda y enorme colaboración, a pesar de no comulgar con los planteamientos de mi tesis. Ha estado disponible en todo momento, con trato amable y cercano, brindándome confianza y apoyo en los instantes en que mi voluntad flaqueaba ante los difíciles y cambiantes retos que se iban abriendo en el desarrollo del trabajo.

Deseo hacer un reconocimiento distintivo a Maximino Linares. A él debo la elección del tema de tesis y su encauzamiento, pero sobre todo el descubrimiento de aspectos

insospechadamente fascinantes en mi vida profesional que convierten en un auténtico reto trabajar bajo su mando. Su apoyo y confianza en mi trabajo y su capacidad para guiar mis ideas son un aporte invaluable, no solamente en el desarrollo de esta tesis, sino también en mi formación como abogado.

A EY Abogados, por darme la oportunidad de dedicarme a lo que me apasiona y, con mi trabajo, poder aportar mi granito de arena en la búsqueda de un Derecho más justo.

A mi hermana Marirró, por haber sido la primera animadora incansable de todos los fragmentos de esta tesis, por allanar siempre las dificultades, por su alegría contagiosa y cómplice; a mi hermano Javier, por la palabra justa.

A Fernando, sin duda, mi más eficaz colaborador, el mayor acreedor de mi gratitud, por haberme acompañado y animado en la *pleamar* y la *bajamar* de la redacción de este trabajo; por entregarme, sin una sola queja, el tiempo tan preciado que he necesitado para la elaboración de esta tesis; y por haber soportado las incomodidades derivadas del mismo. Te debo muchas horas de ausencia y reclusión.

A Beltrán y Adriana: a ellos van ligadas la mayor parte de estas páginas, redactadas a costa del tiempo que les hurté.

A mi madre, por su ejemplo de reciedumbre, fortaleza, lealtad humana y fidelidad.

Y por fin, a la memoria de mi padre, Eusebio: hombre de razón y de palabra; culto, trabajador infatigable, gran universitario, formidable jurista y mejor padre; su personalidad, su cariño, su sencillez socrática, su honestidad y generosidad intelectual, su ejemplo de ser y de deber ser, elevan tu recuerdo a la cima de estas páginas. Era un hombre con una vocación docente extraordinaria, con un espíritu jurídico y universitario fuera de lo común. Fue una constante en la vida de mi padre su dedicación al estudio y

al trabajo que ejerció con férrea disciplina y con una alta cuota de sacrificio que terminó por comprometer su integridad física.

Eusebio habitó en el mundo, en el país y la época que le tocó vivir; pero escribió su vida desde el principio hasta el punto final. No sé si quizá su ausencia haya magnificado mis recuerdos, pero siento que fue el hombre más feliz en la tierra, y así me sentía a su lado. Va por ti, Maestro.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	1
INTRODUCCIÓN.....	5

CAPÍTULO I

CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

I. La configuración de la prescripción tributaria en el Derecho público	22
II. Régimen jurídico aplicable a la prescripción en materia tributaria: ¿un supuesto de prescripción o de caducidad?	28
III. Objeto y efectos de la prescripción tributaria.....	35
IV. Fundamento de la prescripción	46
V. La relevancia penal de la prescripción tributaria.....	47
VI. Conclusiones	54

CAPITULO II

EFFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

I. Efectos respecto de la obligación tributaria principal	57
II. Efectos respecto de las obligaciones formales del obligado tributario.....	61
III. Efectos respecto de las obligaciones y deberes de colaboración de terceros	65
IV. Efectos respecto de la potestad de comprobación	70
V. Conclusiones	88

CAPÍTULO III

LA COMPROBACIÓN DE DATOS DE PERIODOS PRESCRITOS RELEVANTES PARA PERIODOS NO PRESCRITOS

I. Problemática planteada	91
II. La potestad de comprobación tributaria	92
III. La carga de la prueba	97
IV. Alcance de la obligación de justificar los datos de periodos prescritos	102
V. Obligaciones conexas	109
VI. Conclusiones	119

CAPÍTULO IV

LA PRESCRIPCIÓN DE LA POTESTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA COMPROBAR BASES IMPONIBLES NEGATIVAS ACREDITADAS EN PERIODOS IMPOSITIVOS PRESCRITOS

I. Problemática planteada	121
II. La obligación de justificar la procedencia de partidas compensables	131
III. Regulación normativa de la prescripción en la compensación de bases imponibles negativas.....	153
A. Regulación normativa de la compensación de pérdidas con anterioridad a la Ley 43/1995.....	153

B.	Regulación normativa con posterioridad a la aprobación de la Ley 43/1995	164
C.	Ley General Tributaria.....	178
D.	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.....	185
E.	Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria.....	196
IV.	Problemas de Derecho transitorio	208
A.	Régimen transitorio tras la aprobación de la Ley 40/1998.....	212
B.	Régimen transitorio tras la aprobación de la LGT	221
C.	Régimen transitorio tras la aprobación de la Ley 27/2014.....	233
V.	Admisibilidad de autoliquidaciones o solicitudes de rectificación de autoliquidaciones sobre obligaciones tributarias prescritas	253
VI.	Conclusión.....	266

CAPÍTULO V

LA PRESCRIPCIÓN Y LA CALIFICACIÓN DE LOS NEGOCIOS JURÍDICOS

I.	Problemática planteada	271
II.	La calificación como fraude de ley de operaciones realizadas en ejercicios prescritos ...	274
A.	Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013	278
1.	Tesis de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo	278
2.	Comentarios	283
B.	Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014.....	291
1.	Tesis de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo	291
2.	Comentarios	295
C.	Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015.....	298
1.	Tesis de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo	298
2.	Comentarios	303
D.	Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2015.....	308
III.	La posibilidad de cuestionar operaciones de reorganización realizadas en periodos prescritos por perseguir una finalidad exclusivamente fiscal.....	310
IV.	Posibilidad de calificar hechos, actos o negocios celebrados en ejercicios fuera del alcance de las actuaciones inspectoras	316
V.	Conclusión.....	320

CAPÍTULO VI

PROBLEMÁTICA DE LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO

I.	Introducción	323
II.	Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero: análisis del régimen legal.....	324
III.	Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones de información de bienes y derechos en el extranjero.....	330
A.	Generación de un nuevo hecho imponible: ganancia patrimonial no justificada y obtención de una renta presunta	331

B.	Imposición de la sanción descrita en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.....	334
C.	Régimen sancionador previsto por la disposición adicional decimoctava de la LGT...	336
IV.	Posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.....	339
A.	Posible vulneración de la libertad de circulación de capitales (artículo 63 del TFUE).	340
1.	Existencia de trato discriminatorio respecto de la regulación de las obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en España.....	342
2.	Justificación de la restricción a la libre circulación de capitales.....	352
3.	Falta de carácter adecuado y proporcionado de la medida.....	355
V.	Posible vulneración del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.....	371
VI.	Posible inconstitucionalidad de las normas que regulan el incumplimiento de la obligación informativa.....	378
A.	Ganancia patrimonial no justificada y presunción de obtención de rentas.....	378
1.	Infracción del principio de seguridad jurídica.....	378
2.	Infracción del principio de capacidad económica.....	382
B.	Inconstitucionalidad de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.....	389
1.	<i>Non bis in ídem</i>	389
2.	Vulneración del principio de presunción de inocencia.....	393
3.	Infracción del principio de proporcionalidad y del derecho de igualdad.....	395
VII.	Conclusiones.....	400
	REFLEXIONES FINALES.....	403
	BIBLIOGRAFÍA.....	411

ABREVIATURAS

AJD: Actos Jurídicos Documentados

AN: Audiencia Nacional

art.: artículo

CE: Constitución Española

CEE: Comunidad Económica Europea

CEF: Centro de Estudios Financieros

Cfr.: confróntese, compárese

DGT: Dirección General de Tributos

Ed.: edición

EEE: Espacio Económico Europeo

EEMM: Estados miembros

EM: Estado miembro

FJ: Fundamento jurídico

I+D: Investigación y Desarrollo

IEF: Instituto de Estudios Fiscales

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITP: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

JT: Jurisprudencia Tributaria (revista), referencia de jurisprudencia en Westlaw (base de datos)

JUR: Jurisprudencia, referencia de jurisprudencia en Westlaw (base de datos)

LDGC: Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

LGT: Ley General Tributaria

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

núm.: número

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

OS: Operaciones Societarias

p.: página

pp.: páginas

párr.: párrafo

RAP: Revista de Administración Pública

RCT: Revista de Contabilidad y Tributación

RDFHP: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública

REDF: Revista Española de Derecho Financiero

RGGI: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

RJ: Repertorio de Jurisprudencia Tributaria, referencia de jurisprudencia en Westlaw (base de datos)

RTT: Revista Técnica Tributaria

ss.: siguientes

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STJCE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TC: Tribunal Constitucional

TCE: Tratado Constitutivo de la Unión Europea

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

TEAR: Tribunal Económico Administrativo Regional

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJCE: Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TPO: Transmisiones Patrimoniales Onerosas

TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

UCM: Universidad Complutense de Madrid

UE: Unión Europea

vid.: véase

vol.: volumen

INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones históricas y más controvertidas jurisprudencialmente hablando en el ámbito del procedimiento tributario es la cuestionable potestad de la Administración tributaria de comprobar y calificar hechos, magnitudes, negocios o actos producidos en ejercicios prescritos con transcendencia tributaria en ejercicios no afectados por la prescripción.

A través de este particular tema, se trata de indagar en un tema general, como es el del objeto de la denominada prescripción del derecho a liquidar, conectando las categorías dogmáticas generales con problemas reales que suscita la aplicación del Derecho positivo¹.

El instituto jurídico de la prescripción ha ido cobrando mayor protagonismo en los últimos tiempos en buena medida debido al rearme en las potestades de la Administración Pública (de normación, de verificación, de interpretación, de información, etc.) y al aumento de los deberes formales de los obligados tributarios. La prescripción aparece, así, como el necesario contrapunto de las potestades administrativas.

El eje central de la presente tesis trata de resolver un problema real y actual: cuál es el periodo temporal en el que la Administración tributaria puede comprobar los hechos, actos, negocios u operaciones realizados en períodos afectados por el instituto

¹ Esta idea es destacada por A. RODRIGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, p. 10; C. PALAO TABOADA, “La docencia y la investigación jurídicas en España”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 129, 1992, pp. 340-342; y P. M. HERRERA MOLINA, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Porrúa, México, 2004, pp. 23-24.

de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, la posibilidad de alterar o recalificar el régimen jurídico y fiscal de aquellos negocios con ocasión de la comprobación de un determinado periodo de un impuesto en el que se producen determinados efectos que tienen su causa en los mismos.

La Administración tributaria fundamenta en la actualidad la capacidad de comprobar magnitudes tributarias, hechos, actos, actividades más allá del plazo de prescripción, principalmente en el art. 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) que establece los derechos que, en el ámbito tributario son susceptibles de prescripción, entre los que, según la tesis administrativa, no se encuentra el derecho a efectuar comprobaciones o investigaciones por parte de la Administración tributaria. De esta manera se sostiene que el instituto de la prescripción afecta a la potestad de regularización de la deuda tributaria pero no así a la de comprobación. Dicha actuación ha venido hasta la fecha siendo confirmada por los órganos encargados de la revisión administrativa².

² Es criterio reiteradamente mantenido por el TEAC, entre otras, en las Resoluciones de 23 de marzo de 2010 (JT 2010, 787) y 6 de noviembre de 2014 (RG 4564, 2013) -en las que recoge y cita la doctrina mantenida en las Resoluciones de 13 de enero de 1999 (JT 1999, 186), 13 de mayo de 1999 (JT 1999, 1355), 9 de marzo de 2000 (JT 2000, 929), 22 de septiembre de 2000 (JT 2001, 127), 19 de enero de 2001 (JT 2001, 186), 25 de abril de 2003 (JT 2003, 1333) y 13 de febrero de 2004 (JUR 2004, 175191)-, que la prescripción del derecho a liquidar, a recaudar y a sancionar, no conlleva “la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria. Es el caso, por ejemplo, de la Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2010 (JT 2010, 787), donde el Tribunal afirma en relación con la comprobación del porcentaje de prorrata de un periodo prescrito a los solos efectos de determinar el porcentaje de prorrata que debe aplicar la entidad en los ejercicios objeto de comprobación que “debe concluirse que prescribe el derecho de la

Frente a la tesis administrativa, hasta tiempos recientes un sector de la doctrina³ y la Audiencia Nacional⁴ venían interpretando que ni tan siquiera con la actualmente vigente LGT es dable inmiscuirse en la comprobación e investigación de ejercicios prescritos aun cuando de ellos se desprendieran efectos sobre los no prescritos. El transcurso del plazo legal solo permite a la Inspección, en determinados casos, una comprobación formal de los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio.

Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior, no prescrito, pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como afirmar que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la inalterabilidad de

Administración a liquidar deudas tributarias e imponer sanciones pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en períodos impositivos respecto de los cuales la facultad liquidadora y sancionadora de la Administración no haya prescrito, criterio mantenido por este Tribunal en reiteradas resoluciones” (FJ.6º).

Este es el criterio defendido tempranamente por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 19 de enero de 2012 (RJ 2012, 3622) y 9 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9650); recientemente y de forma decisiva vid. las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 (JUR 2015\89825 y JUR 2015\89492).

³ A. DURÁN SINDREU-BUXADÉ, “Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, en la obra colectiva dirigida por J. J. RUBIO GUERRERO, *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2003, p. 516.

V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n. 2, Mayo 2007, pp. 53-58; y J.M. CORONAS GUINART y M. MAS RAUCHWERK “La prescripción tributaria”, en la obra colectiva dirigida por A. MARTINEZ LAFUENTE, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004, p. 427.

⁴ A modo de ejemplo, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2011 (JUR 2011, 286238), 24 de mayo de 2012 (JT 2012, 710), 3 de mayo de 2013 (JUR 2013, 161542), 18 de julio de 2013 (JUR 2013, 272280), 26 de septiembre de 2013, rec. 360/2010, 14 de noviembre de 2013 (JUR 2013, 366542), 21 de noviembre de 2013 (JT 2014, 138) y 3 de febrero de 2015 (JUR 2015\56953). En sentido contrario, Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2014 (JUR 2014, 38309), 6 de febrero de 2014 (JUR 2014, 45714) y 6 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1193).

una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 70.3 de la LGT, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción.

Las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria reguladas en el art. 115 de la LGT son instrumentos del derecho a la determinación de la deuda tributaria, por lo que si este derecho tiene un plazo concreto de prescripción, dicho plazo necesariamente afecta a la facultad de comprobación, que por ello ha de quedar limitado a los ejercicios no prescritos en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras. El carácter instrumental de la potestad comprobadora respecto de la liquidadora se establece, entre otros, en el artículo 148 de la LGT, al establecer que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria “en el periodo objeto de la comprobación”⁵. Así lo

⁵ La Administración actúa en el ámbito de la aplicación de los tributos ejercitando la potestad liquidadora y la potestad recaudadora, entendidas ambas en sentido lato. Es decir, comprensivas de todos los poderes o facultades incluidas las comprobadoras. En este sentido, V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, pp. 53-55, que entiende que la prescripción del derecho a liquidar afecta también al derecho a comprobar e investigar los hechos relevantes para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; para este autor, la actividad de comprobación, se inserta en un concreto y específico procedimiento de liquidación y fuera de él carece de sentido. En la misma línea, SÁNCHEZ SERRANO, *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976, p. 109; I. ALONSO ARCE, “La prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, 2005, pp.63-68; J. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona, 1998, p. 38; y, S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 273.

En contra, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, “La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT”, en *Quincena Fiscal*, núm.5, 2000, pp.14-15, que defiende la posibilidad de que la Administración tributaria lleve a cabo actuaciones de comprobación en orden a determinar la posible existencia de indicios de delito fiscal y el consiguiente traslado de las actuaciones a la autoridad judicial, transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años del derecho a liquidar, pero antes del transcurso de los cinco años de la

pone de relieve también el artículo 149.3 de la LGT cuando alude a la misma refiriéndose a la “prescripción para comprobar e investigar el (...) tributo y periodo (...)”.

En definitiva, hasta fechas recientes era pacíficamente sostenido que el transcurso del plazo legal de prescripción provoca que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devengan inmodificables, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores.

Sin embargo, recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8059), 14 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8060), 9 de diciembre de 2013 (JUR 2014, 8845), 5 de febrero de 2015 (JUR 2015\89825), 19 de febrero de 2015 (JUR 2015\73769), 26 de febrero de 2015 (JUR 2015\89492) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015\98223), parecen seguir un criterio contrario al mantenido hasta la fecha por los tribunales menores.

En efecto, el Tribunal Supremo en las Sentencias de 6 de noviembre de 2013, 14 de noviembre de 2013, 9 de diciembre de 2013 y 19 de febrero de 2015 afirma que la Inspección puede comprobar las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, y cuenta para ello con plenas facultades comprobadoras, idénticas a las que tenía en su momento respecto de periodos impositivos prescritos, que en absoluto afectan a la “firmeza” del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación

prescripción penal, “pues lo único que ha realizado la Administración son actividades de comprobación, sin plazo de prescripción alguno”.

En el mismo sentido en cuanto a la imprescriptibilidad del derecho a comprobar se alza L. CORRAL GUERRERO en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1982, p. 556.

tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación⁶.

⁶ En concreto, en los supuestos enjuiciados en las tres primeras sentencias, se analiza a quién corresponde acreditar la veracidad de las bases impositivas negativas provenientes de ejercicios prescritos. En primer lugar, el Tribunal Supremo determina la legislación aplicable *ratione temporis*. En la primera de las sentencias la legislación aplicable es la Ley 43/1995, en concreto, el artículo 23.5 en su redacción introducida por la Ley 40/1998 que dispone: “*El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretendan cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren*”.

En la segunda y tercera de las sentencias citadas la ley aplicable es el artículo 23.5 en su redacción introducida por la Ley 24/2001 que reza: “*El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron*”. El Tribunal Supremo hace esta precisión normativa para expresamente soslayar la jurisprudencia de esa misma Sala recaída en relación con el antiguo art. 23.5 de la Ley 43/1995 que consagraba la imposibilidad de modificar las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos, al resultar incompatible dicha doctrina con el art. 23.5 tras su modificación por la Ley 40/1998. Al examinar el referido precepto, el Tribunal Supremo interpreta que el precepto aplicable impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia -en el sentido de corrección a derecho- y cuantía de las bases impositivas negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea al ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos. La carga queda cumplida entonces por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de ese momento surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual se le reconocen facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, que en absoluto afectan a la intangibilidad del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación. Y es que, a juicio del Tribunal, no tendría sentido el citado artículo, limitado sólo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases impositivas negativas si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico.

Por su parte, en las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 y 23 de marzo de 2015 el Alto Tribunal se aparta radicalmente de su anterior criterio, recaído en el asunto Hewlett-Packard 7 meses antes -Sentencia de 4 de julio de 2014-⁷, y considera ahora procedente la declaración de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en periodos prescritos. Su argumentación es escueta: la comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción y ello por tratarse de una potestad de la Administración desgajada de la potestad para liquidar, regulada en un precepto propio (art. 115 de la LGT) y respecto del cual la Ley nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo, resucitando una vieja polémica que parecía superada hasta fechas recientes.

La citada jurisprudencia parece tener la voluntad de consolidarse por rango legal al introducirse como una de las modificaciones propuestas en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT⁸.

No puede dejar de observarse que en los casos enjuiciados, el Tribunal Supremo estima los recursos del obligado tributario, al considerar que cumplió la carga de aportación documental que le incumbía sin que la Inspección desarrollara la carga que le correspondía para demostrar la improcedencia o incorrección de las bases negativas.

En cambio, en la Sentencia de 19 de febrero de 2015 (JUR 2015\73769) el precepto aplicable era el art. 106.4 de la LGT respecto del que el Tribunal Supremo reconoce ya expresamente que autoriza la comprobación administrativa plena o material de bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos.

⁷ RJ 2014, 353.

⁸ Para J. MARTÍN QUERALT, (“A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 274, Septiembre-Octubre 2014, Editorial CISS), con el Anteproyecto de Ley General Tributaria se dan significativos pasos hacia el vaciamiento del actual marco de la prescripción: “Así, el derecho a compensar o deducir créditos fiscales más allá del plazo de prescripción se ve acompañado ahora de la facultad de la Administración para comprobar la

En este sentido, el artículo 66 bis.1 que añade el Proyecto dispone que la “prescripción de derechos establecida en el art. 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al art. 115 de esta ley...”. Justifica la Exposición de Motivos la introducción de esta medida para aclarar los problemas interpretativos que esta materia venía suscitando, de tal manera que se explicita en el proyecto normativo que el derecho⁹ (sic) de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones no está sometido a prescripción¹⁰. El

procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, con las mismas potestades que ejerce en relación con ejercicios no prescritos”

Asimismo, el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su p. 8 afirma que las modificaciones que se proponen en la LGT “reconfiguran el instituto de la prescripción” y no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el “prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir a toda costa que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas”. Más contundente todavía, si cabe, se muestra el voto particular concurrente que formula la Vocal María Concepción Sáez Rodríguez al citado Informe cuando en su p. 3 afirma que “es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas”.

⁹ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993, p. 304, señala que es “obvio que por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerlo”.

La Administración no dispone de una acción para exigir la liquidación de la deuda tributaria, ni para recaudarla, ni una acción para sancionar sino que dispone de potestades administrativas a través de las cuales se hace efectivo el principio de autotutela, y que tienen, como afirma FALCÓN Y TELLA, carácter fiduciario, esto es, están al servicio de los intereses generales (R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p.30).

¹⁰ Dispone, en concreto, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley lo siguiente: “La ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al

precepto se remite al artículo 115 de la LGT, también modificado en el Proyecto normativo que dispone que la Administración podrá ejercer sus potestades de comprobación e investigación aun en relación con periodos y conceptos tributarios prescritos siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con derechos de la Hacienda Pública no prescritos. Añade el artículo 115, en su apartado segundo, que asimismo la Administración puede ejercer la facultad de calificación de hechos, actos o negocios con independencia de la previa calificación otorgada por el obligado tributario y del ejercicio o periodo en el que aquellos se produjeron, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT¹¹.

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

¹¹Este apartado nace como reacción del prelegislador a la tesis defendida por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 24 de enero de 2013 (JT 2013, 693), en la que se rechaza que la Administración pudiera declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones efectuadas en un ejercicio prescrito, aunque se proyectaran sus efectos fiscalmente en ejercicios no prescritos.

El criterio expuesto en la sentencia de 24 de enero de 2013 (JT 2013, 693) ha sido confirmado en su integridad por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, en cuya Sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 353) se dice expresamente lo siguiente: “En el presente caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 --ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria-- que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal período, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo.

Tal y como afirma el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la LGT, resulta ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad, pues carece de “parangón en nuestro ordenamiento jurídico”¹², más allá la referida a delitos de lesa humanidad y del nuevo supuesto de imprescriptibilidad introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, considerando como ganancias de patrimonio no justificadas la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos situados en el extranjero respecto de los que no se

No obstante, aunque se consideraran aplicables en nuestro caso -por analogía, por extensión o a efectos meramente interpretativos- las exigencias derivadas del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003, la solución deberá ser asimismo la desestimación de la pretensión casacional de la recurrente. Y es que, como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles. Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización --en los términos pactados y con sus efectos propios--, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.

La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos --y cuyos datos y magnitudes son ya inatacables-- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios”.

Posteriormente, dicho criterio ha sido superado por Tribunal Supremo en sus Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 (JUR 2015\89825 y JUR 2015\89492) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015\98223), al afirmar que el derecho a comprobar e investigar no prescribe, por lo que 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.

¹² Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, p. 9.

hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT¹³.

En efecto, pensamos que esta modificación compromete gravemente el principio de seguridad jurídica¹⁴, principio constitucional que a tenor de la Exposición de Motivos del Proyecto justifica en buena parte la reforma proyectada. Este principio exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica por lo que la posibilidad de comprobación e investigación eterna o indefinida en relación con ejercicios prescritos origina un no saber a qué atenerse que es el paradigma de la inseguridad jurídica¹⁵.

¹³ En relación con el deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero véase H. LÓPEZ LÓPEZ, “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución”, en *RCT*, núm. 368, noviembre 2013, pp. 5-48. Para este autor el distinto tratamiento que dispensa el legislador a las ganancias patrimoniales no justificadas cuando derivan de bienes y derechos situados en el extranjero, respecto del previsto para las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de los bienes y derechos que se sitúan en territorio español unido a la enorme restricción de la prueba en contrario, hacen dudar seriamente de la compatibilidad de esta medida con el derecho comunitario y la propia Constitución española.

¹⁴ El Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, en su p. 4 advierte de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada.

¹⁵ En este sentido, R. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw Hill, Madrid, 1999, p. 74, cuando señala que “en el campo del Derecho público es evidente que la Administración, por exigencia del principio de eficacia, para ser operativa, tiene que pasar página en el desempeño de sus funciones. No plegarse a esta exigencia y pretender que la Administración no pueda olvidarse de los hechos que se van distanciando en el tiempo, lejos de una aspiración de justicia, significa firmar un seguro de ineficacia”.

Asimismo, no puede dejar de observarse que esta declaración de imprescriptibilidad¹⁶ ha de interpretarse en el contexto de la reforma paralela que el momento de gestarse el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT se seguía en relación con la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, en el Anteproyecto de reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se preveía la no limitación temporal de la compensación de bases imponibles negativas, lo que hacía aconsejable la ampliación del plazo de prescripción de cuatro años. Finalmente en el texto aprobado en el Congreso de los Diputados se restringe el derecho de la Administración a revisar las bases imponibles negativas, respecto a lo que se preveía en el Anteproyecto; ahora, esta revisión deberá realizarse en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto en la que se generaron esas bases imponibles negativas. A partir de ese momento, el contribuyente únicamente deberá acreditar su existencia (en el sentido de origen o procedencia, no de corrección a derecho), exhibiendo las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se generaron y la información contable.

Sin embargo, la citada modificación no ha tenido su corolario en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, careciendo de toda lógica jurídica declarar la imprescriptibilidad como regla general y limitarla en relación con las bases imponibles negativas que, sin embargo, carecen de plazo para su efectiva compensación.

Asimismo, la redacción propuesta para el artículo 115 de la LGT altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas, el de seguridad jurídica, que

¹⁶ Con esta declaración de imprescriptibilidad se está obligando además a los empresarios a la conservación de los documentos contables más tiempo del previsto en el art. 30 del Código de Comercio por remisión del art. 70.2 de la LGT.

reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno¹⁷.

A fortiori, si efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se consagraría una desigualdad de trato no justificable, ya que aquella podría adentrarse en la comprobación de lo extinto, aun con la sola pretensión de proyectarlo en los ejercicios no prescritos, mientras éste no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos. La prescripción, antes y ahora, provoca en lo tributario la preclusión de facultades del obligado tributario y de la Administración respecto a la obligación de que se trate como consecuencia de la extinción de la obligación. Admitir que no pudiendo el obligado volver sobre dicho período –con independencia del posible resultado favorable o desfavorable– pueda hacerlo la Administración, introduce un desequilibrio en sus respectivas posiciones que no encuentra respaldo ni justificación en la normativa tributaria, traduciéndose en un privilegio para ésta que hasta podría ser perjudicial para los intereses generales, en la medida en que relajaría su imperativo constitucional de actuar con celeridad y eficacia en defensa de tales intereses.

Es necesario que la regulación y aplicación del Derecho compagine el interés general a la actuación eficaz de la Administración tributaria para lograr la consecución del deber de contribuir según la capacidad económica, con el necesario sometimiento pleno de esas actuaciones administrativas a Derecho, sin desconocer la necesaria efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, y los principios de seguridad jurídica

¹⁷ La anterior afirmación ha sido confirmada por el Tribunal Supremo, con fecha 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 3538), en el recurso de casación nº 581/2013 interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 enero de 2013, rec. núm. 440/2009.

y de confianza legítima -arts. 9.3, 24 y 103 de la CE- y atendiendo a la aplicabilidad del deber de buena administración sancionado en el artículo 41 de la Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea, a la que la reforma operada por el Tratado de Lisboa viene a otorgar el valor de Derecho originario de la Unión Europea. Y si bien es cierto que la Carta vincula a los Estados miembros sólo cuando éstos aplican el Derecho de la Unión, es evidente que la LGT afecta a materias incluidas en aquél Derecho.

De aceptarse la teoría de la Administración tributaria y el Tribunal Supremo consolidada en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, se llegaría al absurdo de mantener abiertas a revisión a perpetuidad no sólo la comprobación de valores y magnitudes fiscales sino también la motivación de las operaciones y su acomodo al espíritu de la Ley, desde el punto de vista fiscal, durante todos los años en que la misma produjera efectos.

La actual interpretación judicial y administrativa unida a la redacción actual de la materia contenida en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT genera una indeseable inseguridad jurídica, aleja notablemente el sistema impositivo de los ideales de justicia y, en última instancia, le impide cumplir las funciones que de dicho sistema reclama el Estado Social.

Lo desalentador es que quien pone en funcionamiento el sistema de ideas e instituciones tributarias es la propia Administración encargada de la aplicación de los tributos; por lo que difícilmente escapa a dos tentaciones, tal y como recordaba GARCÍA AÑOVEROS¹⁸: aumentar las garantías de su eficacia gestora con la mayor

¹⁸ J. GARCÍA AÑOVEROS, Prólogo a la obra de FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p.15.

comodidad posible, y cubrirse de los efectos de su ineficacia por el camino debilitador de la seguridad jurídica.

Aun a riesgo de haber sustituido lo que debería ser la introducción de este trabajo de investigación por un avance de sus conclusiones, prejuzgando, en mayor o menor medida, la valoración que las modificaciones introducidas sobre la materia en el Proyecto normativo nos merece, quede así salvada nuestra intención de subrayar los elementos que han incidido en la elección de nuestro tema de tesis: las categorías jurídicas clásicas presentes en la materia (seguridad jurídica, prescripción, potestad comprobadora de la Administración), los distintos pareceres doctrinales al respecto, la jurisprudencia existente hasta la fecha y su incuestionable relevancia práctica.

Finalmente, no puede desconocerse tampoco que la actualidad del tema escogido se confirma si se tiene en cuenta que este panorama jurisprudencial ha estado muy presente en la elaboración del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT y es lo que parece haber conducido a una determinada redacción de los arts. 66.1 bis y 115 anteriormente mencionados. Aunque, como veremos, no parece que con estos preceptos se haya dado una respuesta totalmente precisa y contundente al respecto.

A la vista de lo anterior, en conclusión, nos parece muy necesario y oportuno afrontar en profundidad un estudio de esta índole que fije las bases esenciales de las que partir en cualquier análisis ulterior sobre alguno o algunos de sus aspectos específicos.

La investigación se ha estructurado en seis Capítulos, además de esta *Introducción*.

En el Capítulo I, dedicado a la *prescripción tributaria*, se pretende, en primer lugar, hacer una breve revisión de los aspectos más generales de la configuración de esta institución jurídica, examinando las soluciones dadas por la doctrina para la

explicación de esta figura jurídica en la materia tributaria, y exponiendo nuestra postura al respecto. En segundo lugar, analizaremos el objeto y efectos jurídicos de la prescripción tributaria, donde tras examinar la problemática planteada y su relevancia jurídica, y las distintas posiciones doctrinales, justificaremos nuestra posición, en virtud de la cual, el objeto de la prescripción sólo puede ser el crédito tributario, no las potestades ni las facultades administrativas, lo cual no es óbice para mantener que la prescripción también despliega efectos sobre la potestad liquidadora y recaudadora, pero estos efectos son indirectos. Por último, nos centraremos en cuál es el fundamento de la prescripción en el ámbito tributario, que a nuestro juicio debe situarse predominantemente en el ámbito de la seguridad jurídica, sin olvidar el principio de capacidad económica y el de eficacia administrativa.

En el Capítulo II analizaremos los efectos de la prescripción. De modo principal, aquellos que recaen sobre la obligación tributaria principal. A continuación, haremos referencia a los efectos que produce la prescripción de la obligación tributaria principal sobre las obligaciones formales de los obligados tributarios y los deberes de colaboración de terceros. Finalmente, analizaremos si las actuaciones de comprobación gozan de autonomía respecto de la potestad de liquidación, tal y como defiende la doctrina administrativa, la jurisprudencia más reciente y parece consolidarse por rango legal al introducirse expresamente en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT.

El Capítulo III se dedica al estudio de la comprobación de datos de periodos prescritos relevantes para la liquidación de periodos no prescritos, y en particular, dedicamos especial atención a las facultades de comprobación e investigación, su fundamento y los límites constitucionales. En segundo lugar, nos referimos a la cuestión relativa a la carga de la prueba de hechos acaecidos en periodos prescritos que sean

constitutivos de derechos que pretenden ejercitarse, para exponer seguidamente el alcance de la obligación de justificar los datos de periodos prescritos y los contornos de la obligación contenida en el art. 70.3 de la LGT. Por último, examinaremos la particular problemática de las obligaciones tributarias conexas reguladas de manera expresa en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT y que plantea importantes problemas en materia de prescripción.

En el Capítulo IV analizamos la prescripción de la potestad de la Administración tributaria para comprobar bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos prescritos. En primer lugar, señalaremos inicialmente la problemática planteada al respecto. En segundo lugar, analizaremos el art. 106.5 de la LGT y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia. En tercer lugar, examinaremos la regulación normativa de la prescripción en la compensación de bases imponibles negativas desde sus orígenes hasta nuestros días, con la aprobación del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT. Continuando con los problemas de derecho intertemporal que todos los cambios legislativos estudiados en esta concreta materia han planteado. Finalmente, nos cuestionaremos la posibilidad de compensar bases imponibles negativas no declaradas, o declaradas de forma extemporánea.

El Capítulo V está dedicado a la prescripción y la calificación de los negocios jurídicos. Se analiza en este capítulo la problemática planteada en tiempos recientes en el ámbito jurisprudencial que responde a dos cuestiones distintas: i) si la Administración tributaria puede declarar la existencia de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tales operaciones pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos; y, ii) si le es dable a la Administración calificar hechos, actos o negocios celebrados en ejercicios fuera del alcance de las actuaciones inspectoras.

Por último, dedicamos el Capítulo VI a la problemática de los incrementos no justificados de patrimonio. En primer lugar, justificaremos la introducción del estudio de esta figura jurídica por razón del nuevo supuesto de imprescriptibilidad que consagra. Posteriormente, se analiza el deber de información acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero y, fundamentalmente las consecuencias que del incumplimiento de dicho deber se derivan en el ámbito de los impuestos sobre la renta (en particular, IRPF e IS) desde la perspectiva de las limitaciones que impone el Derecho de la Unión Europea y el respeto al marco constitucional.

CAPITULO I

CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

I. La configuración de la prescripción tributaria en el Derecho público

La prescripción tiene su origen en el Derecho privado, en el Derecho romano, por lo que su trasposición al Derecho público, ha creado y sigue creando múltiples problemas. En el ámbito jurídico-privado el objeto de la prescripción lo constituyen los derechos subjetivos de contenido patrimonial, independientemente de que a dicha prescripción se le atribuya o no eficacia extintiva.

La trasposición *ad pedem litterae* de instituciones privadas a situaciones de Derecho público¹⁹, crea confusión y da lugar a regulaciones que no cumplen la función para la que nacieron. Tal es el caso de la prescripción en el ámbito tributario²⁰. Los esquemas jurídico privados explicativos de la prescripción no pueden extrapolarse

¹⁹Para E. GONZALEZ GARCÍA, *Derecho Tributario*, I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2004, p. 133, “el Derecho Tributario contribuye a integrar la superior unidad del Derecho, a través de la regulación de la parcela social correspondiente, sin mimetismos ni vasallajes, pero sin tender tampoco a la destrucción del mundo del que forman parte. De suerte que aunque el Derecho Tributario puede dotar a cualquier término del sentido que considere conveniente o preciso, no es menos cierto que normalmente esos términos se presentarán en el ámbito tributario con un significado semejante o muy próximo al que corresponde en sus ramas de origen. Las diferencias de regulación, sobre todo cuando las mismas incidan sobre conceptos jurídicos, ha de procurarse que aparezcan con la mayor precisión posible”. Asimismo recuerda las animadas polémicas BÜHLER-HENSEL, GENY-TROTABAS y VANONI-BERLIRI- A. D. GIANNINI que el art. 12.2 de la LGT introduce de forma indirecta.

²⁰ La tesis de la relación jurídica arranca en las obras de A. HENSEL, *Steuerrecht*, Berlin, 1924; NAWIASKY, *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, 1926 (trad. de J. Ramallo Massanet, Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario, IEF, Madrid, 1972; y E. BLUMENSTEIN, *Steuerrecht*, I, J.C.B. (Paul Siebeck), Tübingen, 1926. Su acogida en Italia se produjo a partir de la publicación de la obra de A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Guiffrè, Milano, 1937.

automáticamente al Derecho Tributario, pues existe en este campo un amplio abanico de situaciones subjetivas que no son reconducibles al modelo clásico del derecho subjetivo²¹.

El fundamento de la prescripción se encuentra, tanto en el Derecho privado como en el Derecho público, en la necesidad de dotar de seguridad jurídica a las relaciones entre las partes como consecuencia de la no actuación de las normas en relación con los derechos en presencia. Adviértase que la prescripción no se presenta sólo como consecuencia de la inactividad de la parte titular del derecho, sino como consecuencia de una inactividad tanto del titular del crédito como de la persona sobre la cual ese derecho puede ser ejecutado²². Precisamente por ello, y como luego se verá, la prescripción no opera si, pese a la inactividad del acreedor, el deudor realiza alguno de los actos previstos por la Ley con eficacia interruptiva.

Como antes señalábamos, la doctrina civilista de la prescripción no es automáticamente trasladable al Derecho Tributario²³, y ello porque difícilmente es equiparable una institución como la prescripción civil inserta en un derecho como el privado dominado por el principio de autonomía de la voluntad y que hace que el derecho del acreedor sea simplemente eso: un derecho, ejercitable o no a su voluntad y que consiguientemente decae por el simple transcurso del tiempo. En este contexto, no es equiparable el derecho de un acreedor privado con el derecho de la Administración a la percepción del crédito tributario, que no sólo no es un derecho, sino es que es un

²¹ F. ESCRIBANO LÓPEZ, “Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos”, *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, pp.183 y ss.

²² Es el llamado silencio de la relación jurídica en terminología acuñada por los civilistas L. ALAS, D. DE BUEN y E. E. RAMOS, *De la prescripción extintiva*, Madrid, 1918, p. 61.

²³ En este sentido, R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p.20.

deber y que se activa a través del haz de potestades que la Ley reconoce a ésta y cuya actuación resulta obligatoria, por lo que la doctrina, tras señalar el parentesco de la prescripción tributaria con prescripción civil, se ve inmediatamente obligada a señalar las diferencias que las separan²⁴.

En el ámbito del Derecho Civil se regula la figura de la prescripción de forma específica en el capítulo III, título XVIII, libro Cuarto del Código Civil. Sin embargo, en el Derecho público si bien existe una regulación específica, la misma está espigada en diversos cuerpos legales.

El Código Civil exclusivamente se refiere a la prescripción de los derechos y acciones. Por su parte, el art. 66 de la LGT²⁵ con el que abre la sección dedicada a la prescripción se refiere a la prescripción de los derechos y acciones, fórmula tomada literalmente del art. 1930 del Código Civil, pero cuyo uso en el ámbito tributario resulta absolutamente inadecuada, pues la Administración no dispone de una acción²⁶ para

²⁴ En este sentido, L. DÍEZ PICAZO, “La extinción de la deuda tributaria”, en *RDFHP.*, núm. 54, 1964, p. 477, analizando la prescripción tributaria señala que ésta posee unos contornos que la diferencian nítidamente de la prescripción civil.

²⁵ La enumeración de los supuestos de prescripción contenidos en este artículo no es exhaustiva; afirma R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 27, que no existe en puridad una prescripción tributaria, sino múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego “en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo”. La sistematización de dichos vínculos ha sido llevada a cabo magistralmente por M. T. SOLER ROCH, “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *REDF*, núm. 25, 1980, p. 5 y ss.

Un estudio completísimo sobre quiénes están sujetos, por qué vínculos y en virtud de qué régimen legal a las diversas obligaciones y prestaciones que las leyes tributarias establecen a cargo de los administrados se encuentra en J. M. LAGO MONTERO, *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

²⁶ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 5ª ed., Madrid, 1987, p. 262, afirma que “la acción es el poder que compete a una persona para pedir la protección judicial de lo que cree su derecho, y a lo que el art. 64 se refiere no es a esto”.

exigir la liquidación de la deuda tributaria, ni para recaudarla, ni una acción para sancionar sino que dispone de potestades administrativas²⁷ a través de las cuales se hace efectivo el principio de autotutela, y que tienen, como afirma FALCÓN Y TELLA, carácter fiduciario²⁸, esto es, están al servicio de los intereses generales.

Por todo ello causa asombro la aplicación de la técnica de la prescripción al ejercicio de potestades²⁹ de los entes públicos. Un ente público no es libre de ejercer o no sus potestades; tiene que ejercerlas³⁰. La Administración no tiene un derecho sobre el que se pueda transigir. Por tanto, los dos primeros apartados del art. 66 de la LGT (derecho a liquidar y acción para exigir el pago de las deudas liquidadas) no hacen referencia a derechos sino a potestades administrativas, que son por naturaleza imprescriptibles³¹. El último apartado que se refiere a la devolución de ingresos indebidos sí contempla un verdadero supuesto de derecho subjetivo.

²⁷ Dentro de las situaciones activas de la Administración suele distinguirse entre derechos subjetivos y potestades. La distinción clásica entre ambas figuras parte de la obra de SANTI ROMANO, *Corso di Diritto Amministrativo*, Cedam. Padova, 3ªed., 1937, pp. 139 y ss. Y la misma ha sido acogida por la doctrina más autorizada tanto en el ámbito administrativo como en el tributario: F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 5ª ed., Madrid, 1987, p. 262; y E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Curso de Derecho Administrativo*, I, Civitas, Madrid, 3ª ed., 1980, p. 373.

²⁸ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 30.

²⁹ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp. 43-44; F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993, pp. 303-304.

³⁰ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993, p. 304, señala que es “obvio que por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerlo”.

³¹ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993, p. 303; R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p.44; de A. GÉNOVA GALVÁN, “La prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988, pp. 38 y ss. E. ESEVERRI MARTÍNEZ, “Apuntes sobre la

El hecho de que estemos ante un poder-deber de la Administración y no ante un derecho tiene consecuencias directas sobre la cuestión de si calificar como un supuesto de prescripción o de caducidad el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación³².

Los aspectos fundamentales de la figura de la prescripción, medio de extinción de la deuda tributaria tal y como preceptúan los arts. 59 y 69 de la LGT, se encuentran regulados en la LGT en los arts. 66 a 70, integrados dentro de la Sección Tercera (La prescripción) del Capítulo IV (La deuda tributaria) del Título Segundo (Los tributos). Por tanto, su ubicación sistemática se sitúa dentro del Derecho tributario material.

Sin embargo, las referencias a la prescripción no se agotan en la anterior regulación sino que a lo largo de todo el articulado de la LGT se espigan diversas cuestiones que directamente entroncan con el régimen jurídico de la prescripción³³ y que tienen también relevancia para el Derecho tributario formal³⁴.

prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988, pp. 14-15. Para esta doctrina, como veremos más adelante, sólo podrían ser objeto de prescripción los vínculos de naturaleza obligacional.

³² Señala M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p. 20, que esta cuestión aparece íntimamente vinculada con otra cuestión también muy debatida como es la naturaleza constitutiva o declarativa del acto de liquidación. Con anterioridad, M. CORTÉS DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed. Civitas, Madrid, 1985, p. 492, ha puesto de relieve la conexión que entre ambas cuestiones existe. Para A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Guiffrè, Milano, 1972, p. 292, si se considera a la liquidación como un elemento constitutivo del crédito de forma que su nacimiento se hace depender de aquélla, ha de deducirse que la prescripción del crédito no puede tener lugar más que a partir del momento en que el impuesto se liquida, pues antes no existiría el crédito tributario; para quienes mantienen esta postura el transcurso del tiempo desde la verificación del presupuesto de hecho, sólo podría constituir una causa de caducidad del derecho de la Administración a liquidar el tributo.

³³ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 44, para quien “la sistematización de los supuestos de prescripción en materia tributaria no debe partir del art. 64 de la Ley General Tributaria, ya que la clasificación de supuestos que dicho artículo encierra

A pesar de lo cual no puede decirse que exista una única prescripción tributaria³⁵, sino múltiples supuestos en que la prescripción puede tener lugar, como consecuencia de la pluralidad de situaciones subjetivas previstas en la normativa tributaria. Por lo que podemos concluir que hay varios tipos de prescripción en materia tributaria, tantos como vínculos obligaciones a que da lugar la aplicación del tributo³⁶.

pugna con las más elementales exigencias de lógica jurídica, aparte de que la enumeración de las acciones y derechos contenida en el citado precepto no es exhaustiva, pues quedan fuera gran parte de las situaciones jurídicas subjetivas que, según hemos visto, derivan del tributo”.

³⁴ F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, vol. 2º, Servicio de Publicaciones. UCM, Madrid, 1985, pp. 156-157, destacaba las influencias jurídicas que interconectan entre la obligación tributaria (Derecho tributario material) y los demás elementos que hacen posible el desenvolvimiento del fenómeno tributario (Derecho tributario formal).

³⁵ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 27; V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, p. 30.

³⁶ No obstante la anterior afirmación, un sector de la doctrina científica (R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho financiero*. I. Derecho Tributario. Parte general, 9ª ed., Thompson-Civitas, Madrid, 2005, pp. 226-227; J. J. FERRERIRO LAPATZA, *Curso de Derecho financiero español*, 24ª ed, vol. II, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 131) considera que debiera existir, desde una óptica de *lege ferenda*, una única prescripción tributaria, sobre el crédito tributario u obligación tributaria principal. Para V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, p. 50, dicha propuesta atajaría la eterna discusión sobre el objeto de la prescripción tributaria regulada en la LGT, a la que nos hemos dedicado en el epígrafe anterior.

En contra del establecimiento de un plazo de prescripción único sobre el crédito tributario se pronuncia, A. F. MARTÍN CÁCERES, *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 48-53, para quien la adopción de un plazo unitario de prescripción supondría una quiebra del principio de seguridad jurídica en el aspecto procedimental.

J. M. LAGO MONTERO, *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 25, señala que “la aplicación del tributo no termina con el pago de la cuota. Junto a esta prestación, la aplicación de los tributos conlleva la exigencia de otras prestaciones que no han de confundirse con la que es objeto de la obligación tributaria material o principal. La simple lectura de estos arts. 35 y 58 LGT permite apreciar la existencia de prestaciones claramente distintas de la obligación de pago de la cuota”.

En este sentido el art. 66 de la LGT se refiere a distintas clases de prescripciones: la del derecho a liquidar, la del derecho a recaudar, la del derecho a solicitar devoluciones derivadas de la normativa del tributo, de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, y la del derecho a obtener las citadas devoluciones. Esta enumeración no agota, como hemos dicho, los diversos supuestos en los que la prescripción tributaria puede tener lugar, pero sí acoge la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria a la cual limitaremos nuestro estudio.

El precepto se refiere a los “derechos”³⁷ que prescriben, fórmula totalmente inadecuada en el ámbito tributario, tal y como hemos expuesto anteriormente.

II. Régimen jurídico aplicable a la prescripción en materia tributaria: ¿un supuesto de prescripción o de caducidad?

A la hora de deslindar el alcance de los conceptos de prescripción y caducidad la doctrina ha utilizado múltiples criterios. En no pocas ocasiones se parte del distinto objeto de una y otra figura, entendiendo que la prescripción afecta a derechos y facultades patrimoniales que han nacido con vida ilimitada y sólo pueden extinguirse por su inactividad en el término contemplado; en cambio la caducidad actúa en el caso de facultades o derechos potestativos que tienen un plazo prefijado, transcurrido el cual se extinguen; otros autores resaltan que las causas de interrupción no operan en relación con la caducidad, mientras que sí las admite la prescripción; otro punto de distinción

³⁷ Dentro de las situaciones activas de la Administración suele distinguirse entre derechos subjetivos y potestades. La distinción clásica entre ambas figuras parte de la obra de SANTI ROMANO, *Corso di Diritto Amministrativo*, Cedam. Padova, 3ªed., 1937, p. 139 y ss. Y la misma ha sido acogida por la doctrina más autorizada tanto en el ámbito administrativo como en el tributario: F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 5ª ed., Madrid, 1987, p. 262; y GARCÍA DE ENTERRÍA, *Curso de Derecho Administrativo*, I, Civitas, Madrid, 3ª ed., 1980, p. 373.

radica en que la prescripción puede ser alegada como excepción por las partes, mientras que la caducidad ha de ser apreciada de oficio y opera automáticamente la extinción del derecho.

Sin embargo, estos intentos de distinguir entre prescripción y caducidad no llegan a profundizar en los rasgos generales distintivos de estas técnicas, sino que abordan simplemente “las peculiaridades de estas figuras en un sector del ordenamiento”³⁸. Por su parte, la construcción de DÍEZ PICAZO³⁹, para efectuar el deslinde entre prescripción y caducidad con validez general para todas las ramas del derecho, propone atender a la naturaleza de los vínculos a que afecta una y otra figura. Así la prescripción sólo puede predicarse de aquellos derechos y acciones que, por su naturaleza, pueden tener una duración indefinida, aunque la falta de ejercicio provoque su extinción; por su parte la caducidad recaería sobre facultades o derechos que necesitan ser ejercitados dentro de un plazo perentorio, transcurrido el cual ya no es posible su ejercicio.

Aplicando el criterio mencionado, la prescripción se caracterizaría por desplegar sus efectos en virtud del no ejercicio del derecho por su titular durante el plazo fijado por la Ley. Mientras que la caducidad aparece inexorablemente unida a la existencia de un término perentorio para el ejercicio de un derecho, de una facultad, o de una potestad, transcurrido el cual ya no es posible dicho ejercicio⁴⁰. Por tanto, al ser el

³⁸ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 48.

³⁹ L. DÍEZ PICAZO, *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964, p. 33. Esta construcción guarda cierta analogía con la tesis defendida con anterioridad por SANTI ROMANO, *Corso di Diritto Amministrativo*, Cedam. Padova, 3ªed., 1937, pp. 139 y ss., quien formula la distinción entre una y otra figura a través de la distinta naturaleza de los vínculos. Este autor formula el deslinde entre ambas figuras a partir de la contraposición de las categorías de derecho subjetivo y potestad.

⁴⁰ L. DÍEZ-PICAZO, “La extinción de la deuda tributaria”, *RDFHP*, núm. 54. 1964, p. 477.

Derecho Tributario una rama del ordenamiento que regula y tutela intereses colectivos, generales, no individuales, la figura de la caducidad resultaría más adecuada.

Partiendo de las premisas antes expuestas, se admite la prescripción de los derechos subjetivos pero no de las potestades que son, como hemos avanzado, imprescriptibles y que, por tanto, sólo pueden estar sometidas a plazos de caducidad, limitando su ejercicio, si bien la potestad permanecerá siempre incólume. Prescriben los derechos y acciones, tal y como se prevé en el art. 1930 del Código Civil, aspecto que es respetado en todos los sectores del ordenamiento jurídico.

Por tanto, cuando el art. 64 de la LGT se refiere a la prescripción caben dos posibles interpretaciones: o bien regula un supuesto de caducidad de determinadas potestades administrativas⁴¹, o bien prevé la prescripción de un derecho que, desde

⁴¹ N. AMORÓS RICA, *Ley General Tributaria*, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1967, pp. 743 y ss; L. SÁNCHEZ SERRANO, *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976, pp.351-354; A. MANTERO SÁEZ, “La prescripción en el Derecho Tributario”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 52, 1978, pp. 159 y ss. Todos ellos defendieron la potestad de liquidación como un supuesto de caducidad, al ser ésta la categoría jurídica que conecta los efectos del tiempo sobre las situaciones jurídicas, y responde mejor a los esquemas de Derecho público. Esta concepción casa mal con la existencia de supuestos de interrupción previstos en la LGT, escollo que es salvado por el último de los autores citados defendiendo que no estamos ante auténticos supuestos de interrupción de la prescripción sino de “actos sucesivos de comprobación que impiden la caducidad de la instancia, renovando continuamente el plazo de cinco años”. Asimismo, todos estos autores, defienden la tesis de la eficacia constitutiva del acto de liquidación de forma coherente con su planteamiento anterior. M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p.24, señala dos argumentos para sostener la tesis de la caducidad: la aplicación de oficio y el hecho de encontrarnos ante una potestad de la Administración. D. JARACH, *Curso de Derecho Tributario*, 3ªed., Cima, Buenos Aires, 1980, pp. 196-197, se alinea con esta posición que sostiene que la determinación de la deuda tributaria la efectúa la Administración no en base a un derecho sino a una potestad, por lo que no puede prescribir sino caducar.

Para E. ESEVERRI MARTÍNEZ, “Apuntes sobre la prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988, pp. 14-15, desde una óptica de *lege ferenda* debía de establecerse la caducidad de las potestades administrativas de liquidación y de recaudación tributaria. Participa de la misma opinión

luego, nada tiene que ver con el denominado por la LGT “derecho” a determinar la deuda tributaria o a exigir el crédito tributario.

En torno a esta controversia, la doctrina ha mantenido una viva discusión durante décadas⁴², si bien finalmente, la mayoría de los autores se han inclinado por calificar el supuesto contemplado en el art. 66 de la LGT como un supuesto de prescripción⁴³.

M.VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p. 31.

⁴² Esta polémica ha estado íntimamente conectada con la discusión sobre el carácter constitutivo o declarativo del acto de liquidación, pues si se entiende que la realización del hecho imponible no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sino únicamente a la potestad de imposición, y éstas son imprescriptibles, será difícil sostener la existencia de un plazo de prescripción hasta el momento en que se dice el acto de liquidación, pues es éste el que hace surgir el derecho de crédito. Por el contrario, si se entiende que la realización del hecho imponible hace nacer la obligación tributaria, y que el acto de liquidación tiene una naturaleza meramente declarativa, entonces la prescripción puede entrar en liza desde la realización del hecho imponible. F. SAINZ DE BUJANDA, “El nacimiento de la obligación tributaria”, *Hacienda y Derecho*, IV, IEP, Madrid, 1966, p. 38 y ss; A. D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid, 1957; E. GONZÁLEZ GARCÍA, “De nuevo en torno al nacimiento de la obligación tributaria”, *RDFHP*, 1984.

⁴³ Para F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 5ª ed., Madrid, 1987, p. 302-306, la LGT alude a la prescripción de la obligación tributaria principal, a la “prescripción del derecho subjetivo de crédito a la percepción del tributo”, si bien pone de manifiesto, como ya hemos visto antes, la improcedencia de la terminología utilizada por la LGT para referirse a las potestades de liquidar y recaudar como derechos.

En este sentido algunos autores defendieron que el objeto de la prescripción debiera ser, desde una perspectiva de *lege ferenda*, el crédito en sí mismo considerado; en este sentido, M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pp. 33-35.

Otros autores siguiendo a DIEZ-PICAZO afirmaron que el objeto de la prescripción en la LGT no era el crédito tributario, sino alguna de las facultades jurídicas que, como parcelas de un poder concreto, forman parte del crédito tributario. En este sentido parece situarse la posición de A. GÉNOVA GALVÁN, “La prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988, p. 37. También C. PALAO TABOADA, “La dualidad de la prescripción del crédito tributario y la interrupción de la prescripción”, en *RCT*, núm. 199, 1999, p. 170, que afirma “lo que prescribe es el crédito tributario, es decir, el derecho de la Administración, en cuanto representante del ente público, a la percepción

En este sentido, entre ambas concepciones, hubo algunos autores que entendieron que realmente nos encontrábamos ante una categoría jurídica *sui generis*, siguiendo la terminología de PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, ante una prescripción configurada de forma propia por las normas tributarias⁴⁴.

Sin embargo, no debemos dejar de señalar que en los últimos tiempos la tesis administrativista⁴⁵ que defiende la posibilidad de que las potestades administrativas sean objeto de prescripción ha sido acogida por algunos autores de la doctrina tributarista⁴⁶, que defienden que el objeto de la prescripción en el ámbito tributario está

de un ingreso tributario”; ahora bien, el contenido del derecho de crédito está conformado por dos núcleos: la liquidación y la recaudación; éstas facultades, más que el derecho de crédito en sí mismo, serían el objeto de la prescripción. También de esta última posición participa, A. F. MARTÍN CÁCERES, *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 42-44, para quien bajo la perspectiva del Derecho tributario material, las facultades de liquidar y de exigir el crédito conforman el contenido del derecho de crédito tributario y serían el objeto de la prescripción regulada en la LGT, y diferencia aquéllas de las potestades administrativas de liquidar y de recaudar. R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp. 74-75.

⁴⁴ En este sentido, M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p.31, apunta que “la legislación tributaria vigente califica de prescripción a un instituto híbrido que reúne características propias de la prescripción y la caducidad”; igualmente, J. L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, I, 3ªed., Edersa, Madrid, 1983, pp. 278 y ss. Para E. ESEVERRI MARTÍNEZ, “Apuntes sobre la prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988, p.12, “nos hallamos ante una forma *sui generis* de prescribir los derechos”.

⁴⁵ V. AGUADO I CUDOLÁ, *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons-Generalitat de Catalunya, Barcelona-Madrid, 1999, p. 43.

R. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el Derecho administrativo*, McGraw Hill, Madrid, 1999, p.359.

⁴⁶ I. ALONSO ARCE, *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen del Concierto Económico en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Thompson-Aranzadi, Pamplona, 2003, p. 62. Para este autor es objeto de prescripción el ejercicio de la potestad de liquidación tributaria por parte de la Administración en cada supuesto concreto.

S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 285.

constituido por el ejercicio de la concreta potestad liquidadora o recaudadora en relación con una determinada obligación tributaria⁴⁷. Lo que permitiría entender de una forma simplificada la regulación de la prescripción recogida en la LGT⁴⁸.

A nuestro entender no estamos ante la figura de la caducidad en los supuestos regulados por la LGT como de prescripción por la sencilla razón de que el legislador⁴⁹

⁴⁷ Esta concepción ha cristalizado en el Derecho positivo, en concreto en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia en cuyo art. 64 se hace referencia a la prescripción del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria y para exigir su pago.

⁴⁸ Esta concepción de la prescripción tiene una relevancia trascendental para el debate en aquellos supuestos en los que producida la prescripción del derecho a liquidar, no hubiera prescrito el delito, en relación con un mismo tributo. Para aquellos autores que defienden que el objeto de la prescripción lo constituye la obligación tributaria principal, es fácil colegir que transcurrido el plazo de prescripción, al extinguir la deuda, extingue el delito y, en consecuencia, todas las responsabilidades derivadas de la misma. Sin embargo, aquellos otros autores que defienden que el objeto de la prescripción es la potestad de liquidación, sostienen que tal prescripción no impide el ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Este planteamiento, se hace visible en muchos de los pronunciamientos de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo [(sentencias de 6 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 9271); 10 y 30 de octubre de 2001 (RJ 2001, 9089); 15 de julio (RJ 2002, 8709) y 5 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 546); 14 de marzo (RJ 2003, 2263), 21 de marzo (RJ 2003, 2679), 3 de abril (RJ 2003, 3989), 30 de abril (RJ 2003, 3085) y 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004, 91); 3 de febrero (RJ 2005, 6665), 19 de mayo (RJ 2005, 7645), 2 de junio de 2005 (RJ 2006, 1016); y 6 de octubre de 2006 (RJ 2006, 8006)] cuyos fallos pivotan en torno a la irrelevancia penal de la prescripción tributaria.

⁴⁹ El Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de 1963, IEF, pp. 94-95, plantea de manera expresa esta cuestión y justifica la continuidad de la figura de la prescripción a pesar de imprecisa terminología empleada: "En relación con los supuestos actualmente regulados en el art. 64 de la LGT (...) debe decidirse si se mantiene o no su actual configuración, que determinan la extinción de las obligaciones tributarias o de devolución. Desde el punto de vista conceptual, es sabido que el supuesto más polémico ha sido el regulado en el apartado a) ("el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación"), que centró, en su día, la polémica sobre si se trata de un plazo de prescripción o de caducidad. Una vez más, la confusión en este terreno procede de la incidencia de los procedimientos administrativos en el régimen jurídico de la obligación. En este sentido, puede argumentarse que la Administración no es titular de un "derecho a liquidar" sino de una potestad y que, por ello mismo, se estaría ante un plazo

no lo ha considerado así, y no es posible soslayar la regulación positiva de la LGT al respecto. Así lo ha entendido también la doctrina más autorizada⁵⁰ y abundante jurisprudencia. Dicha regulación se configura como el resultado de la aplicación del instituto de la prescripción elaborado en sede de Teoría General del Derecho a la especial configuración de la obligación tributaria⁵¹.

de caducidad y no de prescripción; pero, no es menos cierto –a menos que se niegue la existencia de la obligación tributaria– que ésta se extingue por prescripción si transcurre el plazo de cuatro años sin que la Administración ejerza dicha potestad. Esto es, en realidad, lo que quiere decir la norma, aunque lo haya hecho mediante la expresión "derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación". Se puede, desde luego, seguir objetando la forma en que este supuesto aparece definido y proponer, en consecuencia, modificaciones en su redacción; pero debe tenerse en cuenta que éste es un debate más conceptual que de relevancia práctica, ya que, en definitiva, tras muchos años de vigencia de la LGT, todos los implicados en la aplicación del ordenamiento tributario (Administración, contribuyentes, abogados, jueces, etc.) conocen el alcance del supuesto y, en este sentido, el mantenimiento de la redacción actual quizás sea la solución preferible en aras a salvaguardar la certeza del Derecho, que podría verse afectada por una distinta configuración del supuesto. En cualquier caso, si se considera preferible introducir modificaciones incluida la de referirse con claridad a la posición de la Administración como titular de potestades, la prescripción como modo de extinción de la obligación y, por ello mismo, entendida como la prescripción de un derecho, debería configurarse como la consecuencia jurídica (efecto extintivo) de la inactividad de la Administración en el ejercicio de su potestad (dirigida a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación) durante un determinado período de tiempo (cuatro años). En la línea de modificación de este supuesto, queda también la posibilidad, aludida anteriormente, consistente en establecer un plazo de caducidad de cinco años para notificar el acto de liquidación”.

⁵⁰ V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, p. 40; R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 75. Ambos llegan a la conclusión de que el supuesto contemplado en la LGT es un supuesto de prescripción pues así lo ha querido el legislador.

⁵¹ A. F. MARTÍN CÁCERES, *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 38 y ss; R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp. 74-75.

III. Objeto y efectos de la prescripción tributaria

Una vez que hemos concluido que el supuesto contemplado en el art. 66 de la LGT consagra un supuesto de prescripción, conviene desentrañar el objeto de la misma.

Y necesariamente este estudio deberá ir acompañado de una indagación sobre los efectos de la prescripción⁵².

Por tanto, para abordar el objeto de la prescripción es necesario conectarlo con sus efectos.

El art. 66 de la LGT se refiere a la prescripción del derecho a liquidar, sin aludir, al menos expresamente, a la prescripción de la obligación tributaria.

Algunos autores han querido trasladar al terreno tributario la enconada polémica surgida en el ámbito civil en torno a la cuestión de si lo que realmente prescribe es el derecho subjetivo o la acción para hacer efectiva aquélla, o la facultad de invocar la prescripción como una excepción procesal cuando ha transcurrido el plazo prescriptivo.

En este sentido, algunos autores han llegado a afirmar en el ámbito tributario que la prescripción no produce la extinción de la obligación tributaria, sino que constituye el presupuesto para el nacimiento de un derecho subjetivo o una *facultad de prescripción* en terminología de ALBADALEJO⁵³. Estos autores configuran la prescripción como

⁵² Sobre la necesidad de conectar en el ámbito tributario la cuestión relativa a los efectos con la cuestión relativa al objeto, R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp.19-21; V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, p.92; M.VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p. 35.

⁵³ M. ALBADALEJO, *Derecho Civil II, Derecho de obligaciones*, Bosch, Barcelona, 1977.

una excepción procesal, de tal manera que el transcurso del tiempo faculta al sujeto pasivo a oponerse al ejercicio tardío del derecho del sujeto activo⁵⁴.

Contrario a esta opinión se sitúa FALCÓN Y TELLA para quien esta solución “no es acertada en el ámbito tributario, en el que la prescripción presenta unas características distintas que en el ordenamiento privado, consecuencia del fundamento objetivo de este instituto en el Derecho público”. Lo que le lleva a concluir que la prescripción tributaria constituye “algo más que la facultad del deudor de oponerse al cumplimiento de la obligación prescrita (...)”⁵⁵.

Para este último autor la prescripción no llega a provocar la extinción del crédito tributario sino que lo que se extingue es la acción o más concretamente “la posibilidad de obtener la tutela efectiva del derecho, lo que en virtud del principio de autotutela administrativa se manifiesta en un debilitamiento de las potestades de gestión y recaudación”⁵⁶. En este sentido, la construcción de FALCÓN Y TELLA tiene su origen en la concepción civilista de la prescripción mantenida por DIEZ PICAZO según el cual la prescripción no extingue teóricamente la relación jurídica sustancial, sino aquello que pudiendo haber sido ejercitado no lo ha sido, esto es: la acción del acreedor⁵⁷. Reseñando aquel autor que en el ámbito tributario la acción del acreedor equivale a las potestades de autotutela, ya que en esta esfera la Administración no necesita acudir a los Tribunales para hacer valer sus derechos.

⁵⁴ L. CORRAL GUERRERO, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, I, Edersa, Madrid, 1982, p. 552-553; A. GÉNOVA GALVÁN, “La prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988, pp. 59-60.

⁵⁵ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 177.

⁵⁶ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 177.

⁵⁷ L. DIEZ PICAZO, *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964, p. 37.

Sin embargo, conviene precisar que los esquemas jurídico privados explicativos de la prescripción no pueden, tal y como comentamos anteriormente, trasladarse automáticamente a la materia tributaria, pues no es equiparable el derecho de un acreedor privado con el derecho de la Administración a la percepción del crédito tributario, que no sólo no es un derecho, sino es que es un deber y que se activa a través del haz de potestades que la Ley reconoce a ésta y cuya actuación resulta obligatoria.

En definitiva, como hemos visto con anterioridad la figura de la prescripción presenta unas características propias y peculiares en el ámbito tributario respecto del ordenamiento privado que hacen que debamos otorgarle un tratamiento autónomo.

Desde nuestro punto de vista el objeto de la prescripción sólo puede ser el crédito tributario, no las potestades administrativas⁵⁸, pues así lo establece la normativa reguladora.

Asimismo, el crédito tributario no se halla integrado por las potestades de liquidar y exigir el crédito tributario⁵⁹ ya que éstas son, siguiendo a FALCÓN Y TELLA, “potestades administrativas externas al mismo aunque encaminadas a su efectividad”⁶⁰.

⁵⁸ Al defender que lo que prescribe es la obligación tributaria principal y no la facultad de liquidar un impuesto, no podemos estar de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo que defiende la irrelevancia penal de la prescripción tributaria. Una certera crítica a esta jurisprudencia del Tribunal Supremo la realiza FALCÓN Y TELLA, en el Prólogo a P. RUIZ ESCALVO, *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2004, pp. 23-24.

⁵⁹ Esta es la posición defendida por A. GÉNOVA GALVÁN, “La prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988, p. 37; C. PALAO TABOADA, “La dualidad de la prescripción del crédito tributario y la interrupción de la prescripción”, en *RCT*, núm. 199, 1999, p. 170; y, A. F. MARTÍN CÁCERES, *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 42-44.

⁶⁰ R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p.190-191.

Y es el crédito tributario el objeto de la prescripción porque sobre él se producen los efectos de la prescripción del derecho a liquidar y a recaudar la deuda tributaria. Extinguida la obligación tributaria principal, queda sin efecto cualquier actividad administrativa dirigida a determinar la deuda tributaria, pues ésta sencillamente ya se ha extinguido.

Si la prescripción tuviera como objeto las potestades administrativas, el derecho de crédito subsistiría, de manera tal que el pago realizado una vez prescrito el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria habría de reputarse válido y no sería posible obtener la devolución del ingreso indebido. Sin embargo, dicha argumentación decae si el crédito tributario se sitúa como el objeto de la prescripción⁶¹. Las potestades administrativas son por naturaleza imprescriptibles.

En nuestra opinión, la prescripción tributaria de acuerdo con los arts. 59 y 69 de la LGT provoca la extinción del crédito tributario y de la obligación tributaria principal, sin que el sujeto pasivo pueda renunciar a su aplicación⁶². A dicha conclusión coadyuva la ubicación sistemática de la regulación básica de la prescripción (arts. 66 a 70 de la LGT) dentro del Título Segundo, dentro del Derecho tributario material.

Y no sólo la regulación positiva contenida en los arts. 59 y 69 de la LGT conducen a tal conclusión, sino también el art. 67 que prevé la aplicación de oficio de la prescripción que se produce *ope legis*, sin necesidad de que la excepción el sujeto

⁶¹ M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p. 35.

⁶² En este sentido, Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1995 y 14 de febrero de 1997, que cambian el criterio defendido en las Sentencias de 6 y 26 de junio de 1989 y 1 de febrero de 1993, por medio de las cuales se aceptaba la posibilidad de renunciar a la prescripción ganada, de conformidad con lo previsto en el art. 1935 del Código Civil.

pasivo⁶³. Esto último, como veremos, es también una lógica consecuencia del fundamento objetivo de la prescripción en materia tributaria.

Lo anterior no es óbice para mantener que la prescripción también despliega efectos sobre la potestad liquidadora y recaudadora, pero estos efectos son indirectos⁶⁴. Primero se extingue la obligación tributaria principal y, como consecuencia, la Administración no puede ejercer ya sus potestades en el ámbito de aplicación de los tributos, al quedar ambas sin objeto⁶⁵. En cierto sentido, primero se despliegan los efectos sobre la obligación tributaria material extinguiéndola (Derecho tributario material) y más tarde como consecuencia de la extinción del crédito, los efectos se despliegan sobre las situaciones subjetivas y procedimientos a través de los cuales aquélla se ha de hacer efectiva (Derecho tributario formal)⁶⁶.

En definitiva, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación contenida en el art. 66 de la LGT constituye un supuesto de prescripción, que como tal afecta a derechos, en concreto al derecho de crédito que la Administración tiene frente al sujeto pasivo por la deuda tributaria; y la prescripción de la deuda tributaria determina la imposibilidad del ejercicio de potestades administrativas en relación con la misma por ausencia de objeto sobre el que incidir.

⁶³ En el mismo sentido, M. DÍEZ ALEGRÍA FRAX, “La extinción de la obligación tributaria”, en *RDFHP*, núm. 68, 1967, p. 58.

⁶⁴ Sin embargo, R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 86-87, a pesar de defender que el objeto de la prescripción es el crédito tributario entiende que el efecto de la prescripción se produce directamente sobre las potestades administrativas, lo cual es coherente con su postura que niega el efecto extintivo de la prescripción sobre dicha obligación.

⁶⁵ M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, p. 21.

⁶⁶ V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, p. 89.

Por tanto, son la obligación tributaria principal y el crédito tributario en sentido estricto, el objeto inmediato, directo de la prescripción, siendo ésta una de las principales diferencias con la prescripción en el ámbito civil⁶⁷. Desplegando también un efecto indirecto sobre las potestades administrativas de liquidación y de recaudación al quedar éstas sin objeto⁶⁸. Tampoco tienen un efecto directo sobre las facultades liquidadora o recaudadora⁶⁹.

Algunos autores defendieron la subsistencia de la obligación tributaria prescrita para poder elucidar problemas que en la práctica eran difíciles de resolver manteniendo la tesis de la prescripción como causa de extinción de la obligación tributaria, tales como la posibilidad de renunciar a la prescripción ganada (vigente en el Reglamento

⁶⁷ L. DÍEZ PICAZO, *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964, pp. 33 y ss.

⁶⁸ Defienden que el objeto de la prescripción son las potestades administrativas, I. ALONSO ARCE, *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen del Concierto Económico en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Thompson-Aranzadi, Pamplona, 2003, p.58. Para este autor son objeto de prescripción las siguientes facultades administrativas: “el ejercicio de la potestad de liquidación tributaria por parte de la Administración en cada supuesto concreto (...)”; S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 285; y es también la concepción que late en la construcción de R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 177.

⁶⁹ Esta es la tesis de C. PALAO TABOADA, “La dualidad de la prescripción del crédito tributario y la interrupción de la prescripción”, en *RCT*, núm. 199, 1999, p. 170, que afirma “lo que prescribe es el crédito tributario, es decir, el derecho de la Administración, en cuanto representante del ente público, a la percepción de un ingreso tributario”; ahora bien, el contenido del derecho de crédito está conformado por dos núcleos: la liquidación y la recaudación; éstas facultades, más que el derecho de crédito en sí mismo, serían el objeto de la prescripción. También de esta última posición participa, A. F. MARTÍN CÁCERES, *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 42-44, para quien bajo la perspectiva del Derecho tributario material, las facultades de liquidar y de exigir el crédito conforman el contenido del derecho de crédito tributario y serían el objeto de la prescripción regulada en la LGT.

General de Recaudación de 1968⁷⁰) o la regulación de las liquidaciones provisionales (en este supuesto la prescripción del derecho a liquidar no extingue la obligación)⁷¹.

Efectivamente existen determinados supuestos en los que la prescripción del derecho a liquidar o del derecho a recaudar no producen efectos extintivos sobre la obligación tributaria principal o los producen, pero con un simple alcance parcial⁷²; sin

⁷⁰ M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p. 98, señala que dicha previsión reglamentaria no sólo no tiene apoyo en la LGT de 1963, sino que colisiona con lo en ella establecido puesto que si la prescripción que debe aplicarse de oficio ha extinguido la obligación, la renuncia carece de objeto.

⁷¹ L. CORRAL GUERRERO en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, I, Edersa, Madrid, 1982, p. 558. En este sentido se pronuncia R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 175, que defendía la subsistencia de la obligación tributaria prescrita y afirmaba: “La no extinción de la obligación tributaria es más clara todavía, si cabe, respecto a la prescripción del derecho a liquidar, cuando ha mediado una liquidación provisional. En efecto, en estos casos la consumación de la prescripción no provoca la extinción de la obligación tributaria, sino que simplemente ésta se convierte en inalterable o en “definitiva” –en los términos del art. 120.2 c) de la LGT-, pero es posible todavía su exigencia en vía de apremio, salvo que también haya prescrito la acción recaudatoria. Téngase en cuenta que, en el supuesto mencionado, la prescripción del derecho a liquidar comienza a correr de nuevo desde la notificación de la liquidación provisional, mientras que la prescripción de la acción recaudatoria se inicia en un momento posterior, a partir de la finalización del plazo para ingresar la liquidación notificada, y que las actuaciones tendentes a la exigencia en vía ejecutiva del ingreso interrumpen esta última prescripción, pero no la del derecho a liquidar”. En el mismo sentido, E. CORDERO GONZÁLEZ, “Apuntes sobre el tratamiento de las bases imposables negativas en los impuestos sobre la renta”, en *RCT*, núm. 285, 2006, p. 22-23.

En este mismo sentido se posiciona J. M. LAGO MONTERO, “Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (Actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)”, en *Crónica Tributaria*, núm. 65/1993, p. 61, al afirmar que la comodidad que supone para la Administración la posibilidad de practicar liquidaciones provisionales discrecionalmente implica una gran inseguridad para el administrado. Según el mencionado autor, es necesario evitar la tendencia de la Administración a abusar de la provisionalidad de sus autoliquidaciones con el único fin de poder después modificarlas libremente, sin someterse a los rígidos corsés de los procedimientos especiales de revisión o la declaración de lesividad.

⁷² Es el caso, por ejemplo, del pago producido con anterioridad a la prescripción del derecho a liquidar o cuando se produjera una interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar que

embargo, el hecho de que existan tales supuestos excepcionales no debe ser obstáculo para sostener con carácter general el efecto extintivo de la obligación tributaria principal. Tal y como afirma SÁNCHEZ BLAZQUÉZ⁷³ lo anterior “es una consecuencia obligada de que la prescripción comparte sus efectos extintivos con otros modos de extinción de la obligación tributaria: el pago, la compensación, etc. Por este motivo, si estas otras formas de extinción concurren con anterioridad a la consumación de la prescripción excluirían o limitarían de forma necesaria el alcance de los efectos derivados de ésta. De igual modo que ocurre cuando primero se produce la prescripción, generando la extinción de la obligación, y después tuviera lugar el pago de una obligación ya extinguida, que no podría por ello volver a extinguirse”.

A pesar de lo anterior, el Derecho positivo se ha inclinado por prever expresamente los efectos extintivos de la prescripción sobre la deuda tributaria, tal y como se señala en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de 1963⁷⁴.

sólo afectara a una parte de la obligación tributaria principal. En ambos casos los efectos extintivos directos y automáticos sobre la obligación tributaria principal o bien no se producen (primer caso), al haber tenido lugar con anterioridad la extinción de la obligación tributaria por otras vías distintas a la prescripción, o bien tienen un alcance limitado (segundo caso),

⁷³ V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n. 2, Mayo 2007, p. 172-173.

⁷⁴ El Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de 1963, IEF, pp. 94-95, plantea de manera expresa esta cuestión y justifica la continuidad de la figura de la prescripción a pesar de imprecisa terminología empleada. “En relación con los supuestos actualmente regulados en el art. 64 de la LGT (...) debe decidirse si se mantiene o no su actual configuración, que determinan la extinción de las obligaciones tributarias o de devolución. (...); pero, no es menos cierto –a menos que se niegue la existencia de la obligación tributaria– que ésta se extingue por prescripción si transcurre el plazo de cuatro años sin que la Administración ejerza dicha potestad. Esto es, en realidad, lo que quiere decir la norma, aunque lo haya hecho mediante la expresión "derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación". (...) En cualquier caso, si se considera preferible introducir modificaciones incluida la de referirse con claridad a la posición de la Administración como titular de potestades, la prescripción como modo de extinción de la

Es esta regulación positiva contenida en la LGT las que nos lleva a entender que el efecto extintivo de la obligación tributaria es el efecto principal de la prescripción del derecho a liquidar y de la prescripción del derecho a recaudar.

Así lo ha entendido también Tribunal Supremo que en relación con los efectos anudados a dicha inactividad ha establecido que “ya se trate de una verdadera prescripción, ya de un supuesto de caducidad o ya se esté en presencia de una figura con perfiles propios, la prescripción que contemplan los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria supone que el transcurso del plazo de 5 años (rebajado a 4 por la Ley 1/98, de Garantías de los Contribuyentes) priva a la Administración de su derecho -si se considera que estamos ante una prescripción-, o de su potestad -si de una caducidad-, para fijar la deuda tributaria, de suerte que el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, conduce a la extinción de dicha deuda de forma automática, apreciable de oficio, no pudiendo enervarse tal automatismo con ninguna consideración distinta a la de la interrupción o suspensión, en la forma prevista en la Ley, del plazo correspondiente”⁷⁵.

obligación y, por ello mismo, entendida como la prescripción de un derecho, debería configurarse como la consecuencia jurídica (efecto extintivo) de la inactividad de la Administración en el ejercicio de su potestad (dirigida a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación) durante un determinado período de tiempo (cuatro años).”

⁷⁵ Véanse, por todas, las Sentencias de 20 de marzo de 1999 (RJ 1999, 2532), casación 3962/94, FJ 2º; 1 de abril de 2000 (RJ 2000, 2827), casación para la unificación de doctrina 4490/95 , FJ 3º; 1 de junio de 2001, casación para la unificación de doctrina 2757/96, FJ 3º; 5 de julio de 2001 (RJ 2001, 6738), casación 4424/96 , FJ 4º); 16 de noviembre de 2001 (RJ 2001, 10270), casación 8363/94 , FJ 2º; 14 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 427), casación para la unificación de doctrina 6172/96 , FJ 4º; 20 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 1003), casación para la unificación de doctrina 6495/96, FJ 4º; 28 de junio de 2002 (RJ 2002, 6361), casación para la unificación de doctrina 4120/97, FJ 4 º, y 8 de julio de 2002 (RJ 2002, 8236), casación 3657/97 , FJ 2º.

Asimismo, la Audiencia Nacional destaca el efecto extintivo automático de la obligación tributaria principal derivado directamente de la ley por la prescripción: “no puede admitirse la renuncia a la prescripción ganada tanto se refiera al derecho a liquidar, como a la acción a exigir el pago, al producirse la extinción de la obligación tributaria por prescripción «ex lege»”⁷⁶.

Este efecto extintivo de la obligación tributaria por prescripción se produce una vez que transcurra el tiempo previsto por la norma, de forma automática, lo cual también es coherente con “la naturaleza ex lege de la obligación tributaria, cuyo nacimiento y extinción no se producen por un acto de voluntad de la Administración o del administrado, sino por la voluntad de la ley en el momento en que concurren los presupuestos de hecho por ella previstos”⁷⁷.

⁷⁶ Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 1998 (JT 1998\894), recurso contencioso-administrativo núm. 118/1995, FJ. 5°.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de marzo de 2003, recurso contencioso-administrativo núm. 1806/2001, insiste en la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria, cuyo nacimiento y extinción no se producen por un acto de voluntad sino por voluntad de la ley: “Así como no es admisible que un contribuyente pueda dirigirse a la Administración Tributaria ofreciendo pagar un impuesto por cuantía superior a la que se desprende de la normativa vigente, porque la obligación tributaria nace “ex lege”, y, por tanto, no hay posibilidad de admitir obligaciones tributarias nacidas “ex contractu” o “ex voluntatis”, tampoco es admisible que producida la prescripción, es decir la extinción de la obligación tributaria, también como consecuencia “ex lege”, pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada, por ello el artículo 67 de la Ley General Tributaria dispone con toda lógica que “la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo”, o sea lo contrario de la regulación civil que contempla la prescripción como una excepción al cumplimiento de la obligación, renunciable expresa o tácitamente”.

⁷⁷ A. F. MARTÍN CÁCERES, *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 215.

Como consecuencia de lo anterior, la prescripción deberá ser aplicada de oficio⁷⁸ tal y como expresamente prevé el art. 69.2 de la LGT y el art. 189.4 del RGGI; incluso aunque no haya sido alegada por el particular, tanto por los órganos de aplicación de los tributos, como por los Tribunales Económico Administrativos, sin perjuicio de su reconocimiento en vía judicial⁷⁹; y no será posible la renuncia a la prescripción ganada⁸⁰.

⁷⁸ En esta misma línea afirma, A. F. MARTÍN CÁCERES, *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 218, “que los órganos de los órganos de la Administración tributaria han de aplicar de oficio la prescripción, dada la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria”.

Para M. CORTÉS DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed. Civitas, Madrid, 1985, p. 495, “en el Derecho tributario existen dos razones, entre otras, que obligan a la aplicación de oficio de la prescripción: por un lado, el interés tutelado por las normas tributarias, y que no es otro que el interés general; esta diferencia con la prescripción civil determina que sea acogida de oficio, aunque no sea un modo automático de extinción de la obligación tributaria; por otra parte, la indisponibilidad del crédito tributario, hace que en ningún caso pueda deducirse del silencio de la Administración su voluntad de no hacer efectivo el crédito tributario, dado su sometimiento a la Ley; la prescripción se produce generalmente en Derecho tributario como consecuencia de un incumplimiento de la Ley por parte de la Administración, por lo que es lógico que deba ser acogida de oficio, objetivándose así el propio instituto jurídico”.

⁷⁹ Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2001 (RJ 2001, 3300), 23 de julio de 2002 (RJ 2002, 7314) y 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2330) en las que se señala que “el art. 67 LGT impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, (...)” y que el hecho de que no fuera aducida en la instancia previa “no puede erigirse en obstáculo para su apreciación, siempre que en casación se articule por la parte recurrente, conforme aquí ha sucedido, mediante el oportuno motivo -el relativo a la infracción de las normas del ordenamiento aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate-, dado que se trata de una causa extintiva del crédito tributario que debió apreciar de oficio la Sala de instancia. No se puede, pues, conceptuar esa falta de apreciación y su introducción en el debate, por vez primera, en esta casación, como cuestión nueva”.

⁸⁰ En estas mismas coordenadas se desenvolvía ya la tesis de M. DÍEZ-ALEGRÍA FRAX, “La extinción de la obligación tributaria”, en *RDFHP*, núm. 68, 1967, p. 58 y ss, que considera improcedente la renuncia a la prescripción y declara que el pago de una deuda prescrita no debe ser siquiera considerado como tal al no existir ya una obligación previa, y, en caso de realizarse, será indebido.

IV. Fundamento de la prescripción

La prescripción es un instituto jurídico que surge por el simple paso del tiempo, y funciona mediante la atribución a éste de la facultad para detener, enervar o repeler el ejercicio tardío de un derecho, o –en el Derecho público- mediante la imposición al acreedor de una obligación de abstenerse de ejercitar las facultades y acciones tendentes a la tutela de su crédito⁸¹.

La doctrina civil vincula la prescripción a una exigencia de seguridad jurídica que se justifica en la necesidad de otorgar certidumbre a las relaciones jurídicas, cuya vigencia, al menos por lo que se refiere a la posibilidad de ejercitar las acciones que la garantizan, no es posible que se mantenga por tiempo indefinido. Junto a dicha concepción objetiva de la prescripción, se mantiene una configuración subjetiva, que supone dar por extinguidos derechos que se presumen abandonados cuando el titular permanece inactivo durante el plazo que la Ley señala. El instituto de la prescripción extintiva viene así sustentado sobre un principio de abandono o inactividad que provoca como consecuencia la pérdida de un derecho⁸².

En contra, R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp.175, 182-190, que defiende que es posible la renuncia a la prescripción ganada aunque no se establezca ya ninguna previsión legal ni reglamentaria. Además, afirma el autor, “la prescripción es, por naturaleza, disponible, disponible para quien se ve beneficiado por ella, y por tanto cabe la renuncia cuando ello no perjudique los derechos de terceros y siempre que no se vulnere principios de orden superior”.

⁸¹Esta definición es la acogida por R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p.67, siguiendo una similar de L. DIEZ PICAZO, *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964, p. 94.

⁸² Para F. DE CASTRO Y BRAVO, *Derecho Civil de España*, Vol. II, Civitas, Madrid, 2008, p. 147, la prescripción extintiva se basa en la prolongada y general inactividad; atiende al mero no hacer del titular y de la otra parte y termina con la extinción de un derecho o acción.

En materia tributaria, la indisponibilidad del crédito tributario y el carácter público del interés tutelado impiden acoger la tesis subjetiva. Es la seguridad jurídica el fundamento de la prescripción en el ámbito tributario⁸³, sin olvidar el principio de capacidad económica⁸⁴ ni el de eficacia administrativa⁸⁵.

V. La relevancia penal de la prescripción tributaria

Como hemos defendido a lo largo de este capítulo el objeto de la prescripción del derecho a liquidar es siempre el crédito tributario y no la potestad de liquidar, razón

⁸³ El fundamento de la prescripción en la seguridad jurídica fue ya sostenido por G. PLUGLIESE, *La prescrizione estintiva*, 4ª.ed., UTET, Torino, 1924, p. 20; V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, p. 26; L. CORRAL GUERRERO en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1982, p. 570; M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p. 11-13.

Para C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 219, “cualquier regulación normativa tendente a evitar la consumación de la prescripción es claramente contraria al principio de seguridad jurídica”.

⁸⁴ J. J. FERRERIRO LAPATZA, “La extinción de la obligación tributaria”, *RDFHP*, núm.77, 1968, p. 1064-1065, recoge la idea del principio de capacidad económica como fundamento de la prescripción. Asimismo, R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 70 señala que “si se admitiese la posibilidad de exigir indefinidamente las obligaciones tributarias no satisfechas en su momento, podría llegarse, en la práctica, a una acumulación de deudas tributarias que excediese de la capacidad económica actual del sujeto pasivo”; M. CORTÉS DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed. Civitas, Madrid, 1985, p. 498, sostiene que la prescripción se produce generalmente en el ámbito tributario como consecuencia de un incumplimiento de la Ley por parte de la Administración, no siendo admisible que es incumplimiento pueda llevar a una acumulación ilimitada de deudas tributarias pendientes.

⁸⁵ L. CORRAL GUERRERO en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1982, p. 570, ponía de relieve que la existencia de la prescripción en el ámbito tributario además estimula a la Administración para que ejercite con prontitud y diligencia sus potestades tributarias. En este sentido, P. RUIZ RESCALVO, *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2004, p. 57-58, para quien el instituto de la prescripción favorece que la Administración ejerza sus derechos y facultades en tiempo y forma, es decir, con mayor eficacia.

por la cual adelantamos nuestra divergencia con la doctrina que defiende la irrelevancia penal de la prescripción tributaria.

Esta concepción tiene una enorme virtualidad práctica para aquellos supuestos en los que producida la prescripción del derecho a liquidar, no hubiera prescrito el delito, en relación con un mismo tributo. Supuesto que se produce a menudo en la práctica dados los diferentes plazos de prescripción establecidos en relación con el derecho a liquidar (cuatro años) y el delito fiscal (5 años o 10 años).

Conforme a la normativa penal, el delito de defraudación tributaria prescribe a los cinco años. Sin embargo, la reducción del plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años a través de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (plazo que se mantiene en el actual art. 66 de la LGT) dio lugar durante varios años a un importante debate doctrinal y jurisprudencial a efectos de determinar si ese cambio experimentado en la normativa tributaria había dado lugar también a una modificación del plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria que recoge el Código Penal.

Ciertamente que la cuestión planteada dista mucho de ser pacífica en la doctrina científica, habiéndose decantado algunas posiciones doctrinales por mantener que, a partir de la entrada en vigor de dicha Ley, el 1 de enero de 1999, el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública, hoy comprendido en el art. 305 del Código Penal vigente, se sitúa en los cuatro años que marcaba la entonces vigente Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes, quedando derogado tácitamente en esta materia el art. 131 del Código Penal. Para ello se ha invocado el principio de unidad del ordenamiento jurídico y la desaparición de la lesividad de la conducta, por no conculcarse el bien jurídico protegido al no subsistir la deuda tributaria como condición de punibilidad.

En este sentido, si se entiende que el objeto de la prescripción lo constituye la obligación tributaria principal, podría colegirse que ya no podrá perseguirse el delito⁸⁶.

⁸⁶ Un amplio sector doctrinal ha defendido la relevancia penal de la prescripción tributaria. Esta es la opinión de, entre muchos otros, R. FALCÓN Y TELLA, “Prólogo” a P. RUIZ ESCALVO, *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2004, p. 22; E. SOLA RECHE y F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Delito fiscal y prescripción tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 101, 1999, p. 81; y, J. J. FERREIRO LAPATZA, “Delito fiscal y prescripción tributaria”, en *RTT*, núm. 43, 1998, p. 68.

Este sector doctrinal ha sido seguido por cierta jurisprudencia: Sentencia del Juzgado de Instrucción de Barcelona de 22 de enero de 1999, Acuerdo de Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 1999, Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 19 noviembre 2001 (ARP 2002, 262) y Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 329/2004, de 7 julio de 2004 (ARP 2004, 460), Sentencia núm. 185/2004 de la Audiencia Provincial de Madrid 23 abril de 2004 (JUR 2004, 233640), Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 29 de junio de 2004 (JUR 2004, 288836) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001 (RJ 2001, 8554). En esta última sentencia se afirma que “en tanto la determinación del hecho imponible eludido constituye un presupuesto procesal o de procedibilidad derivado directamente del art. 132.2 CP, del principio acusatorio y del derecho de defensa, la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación de la deuda tributaria [art. 64 a) LGT] tiene efectos sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal por un delito fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad (el texto legal dice impropiaemente «el derecho») de la Administración de determinar la deuda tributaria. En consecuencia: si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo. Contra esta interpretación no sería adecuado argumentar que el art. 64 LGT en su redacción actual sólo establece un límite para la Administración, que no recortaría las facultades de ningún otro órgano de persecución del delito para la liquidación del impuesto eludido. En efecto, existen, en primer lugar, razones prácticas: sólo la Agencia Tributaria dispone de la documentación necesaria para una liquidación provisional del impuesto; una liquidación provisional de un impuesto por parte de la Policía Judicial o del Ministerio Público, en todo caso, no es fácilmente imaginable sin recurrir a los documentos e informes de la Agencia Tributaria. Pero, además, existen razones jurídicas: con la caducidad de las facultades de la Administración, establecida sin ningún límite, el legislador no puede haber querido aludir sólo al Poder Ejecutivo. Carecía de toda racionalidad jurídica que la ley sólo pretendiera eliminar a un

Mientras que si se defiende que el objeto de la prescripción es la potestad de liquidación, ello podría hacer sostener que tal prescripción no impide el ejercicio de la “acción” penal, a la que únicamente afectaría su propio plazo de prescripción⁸⁷.

Esta última concepción de la prescripción es la que está presente en la mayoría de los pronunciamientos de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo en relación con la cuestión de la relevancia penal de la prescripción tributaria⁸⁸. Es precisamente el que se

organismo estatal especializado, trasladando sus facultades a otros no-especializados, que, en la práctica, necesitan de la cooperación del especializado para actuar eficazmente. Por otra parte, es un principio generalmente aceptado de la política criminal que no se deben criminalizar hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del derecho penal o que la han perdido con el transcurso del tiempo. Lo contrario conduciría fácilmente a un derecho penal de autor, cuya compatibilidad con los principios constitucionales ha rechazado el Tribunal Constitucional (ver STC 150/1991 [RTC 1991, 150]).”

⁸⁷Esta es la opinión de S. RAMÍREZ GÓMEZ, “La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal”, en *RTT*, núm. 46, 1999, p.58, para quien el art. 64 de la LGT de 1963 es una norma dirigida a la limitar las facultades de comprobación y liquidación, y por tanto carente de efectos respecto del proceso penal para cuyo desarrollo no es preciso la práctica de liquidación administrativa alguna, pues como reiteradamente han venido sosteniendo los tribunales la determinación de la cuota defraudada, que constituye un elemento del tipo penal, es competencia única y exclusiva de los tribunales de justicia, no pudiendo hablarse de una cuestión prejudicial administrativa”. En este mismo sentido, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, “La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT”, en *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2000, p. 13, que considera que el “no podrá hablarse de prescripción de la deuda tributaria para enervar el tipo penal, sino que lo que realmente ha prescrito es el derecho de la Administración para liquidar la deuda, lo que en nada afecta al delito penal, al no constituir dicha potestad un elemento más del delito”. Igualmente, I. MERINO JARA y J. L. SERRANO GÓMEZ DE MURILLO, “Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2ª, de 6 de noviembre de 2000)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 466, 2000 p. 5-8.

⁸⁸ Sentencias de 15 de julio de 2002 (RJ 2002, 8709), 5 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 546), 21 de marzo de 2003 (RJ 2003, 2679), 15 de julio de 2004, 2 de junio de 2005 (RJ 2006, 1016) y 6 de octubre de 2006 (RJ 2006, 8006).

trate de una facultad de la Administración tributaria decisivo para que pueda mantenerse por esa jurisprudencia la irrelevancia penal de la prescripción tributaria.

Para esta jurisprudencia la prescripción que se contemplaba en la letra a) del art. 64 de la LGT de 1963 (actual art. 66 de la LGT) afecta con carácter exclusivo a la habilitación legal de la Administración tributaria para proceder por su propia autoridad contra el incumplidor de sus obligaciones fiscales, una vez transcurrido el plazo de cuatro años. Lo que decae es, pues, la posibilidad del erario público de actuar de manera autónoma en tal clase de supuestos, ya que, después de ese tiempo, no podrá realizar la liquidación precisa para determinar la deuda tributaria, ni exigir el pago de la que ya estuviera liquidada, ni instar sanciones al respecto.

Siendo así, la conclusión es que lo que se extingue por imperativo del precepto citado, pasados cuatro años, “es la iniciativa de uno de los sujetos estatales – ciertamente, el principal por razón de especialidad pero no el único– con capacidad legal para reaccionar frente al impago de los impuestos. Lo que hace que, subsistente la acción penal por ese motivo, ésta pueda perfectamente ser ejercitada, por ejemplo, por el Fiscal que disponga de la correspondiente *notitia criminis*”⁸⁹.

En consecuencia, para la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 (RJ 2002, 8709), “no hay razón para que la prescripción en el ámbito fiscal, aparte de paralizar la actividad administrativa propia de ese ámbito, haya de significar también necesariamente la inhibición de una iniciativa judicial en marcha, institucionalmente autónoma y que cuente con sus propios recursos investigadores”.

Por consiguiente, a falta de un pronunciamiento expreso del legislador, el Tribunal Supremo ha sentado hasta la fecha una doctrina ciertamente discutible al

⁸⁹ Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 (RJ 2002\8709).

rechazar la unidad del plazo de prescripción en el ámbito tributario y en el penal. Esta disparidad de plazos en sede propiamente tributaria y penal cabe justificarla en base a la mayor gravedad de la conducta típica de naturaleza criminal.

En particular, dicho Tribunal ha mantenido la artificiosa distinción según el presunto delito sea detectado por la Inspección, o directamente por el Ministerio Fiscal o por la intervención judicial.

Si el descubrimiento de la infracción se realiza por la Administración tributaria, la doctrina del Tribunal Supremo sigue siendo que no cabe iniciar actuaciones penales cuando se ha consumado la prescripción tributaria⁹⁰. En consecuencia, “mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido” (de oficio por el Ministerio Fiscal o por investigación judicial). Sin embargo, “si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues ya no se contará con un presupuesto del mismo”⁹¹.

Así, en la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001 se determinó el plazo de prescripción penal en cuatro años pues había decaído la potestad de liquidación de la Administración en el plazo de cuatro años que marca la LGT, por lo que a juicio del Tribunal no podía criminalizarse una conducta que carecía de relevancia en otros sectores del ordenamiento. Es decir, la Sentencia de 10 de octubre de 2001 condiciona la perseguibilidad del delito fiscal –en el caso concreto enjuiciado– a que dentro del plazo de vigencia de la acción de la Administración para determinar la deuda

⁹⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001 (RJ 2001, 8554).

⁹¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001 (RJ 2001, 8554) FJ 2º.

tributaria mediante la oportuna liquidación, se hayan realizado actividades inspectoras por parte de los órganos correspondientes de la Administración de donde se deduzca de forma comprensible la persecución administrativa (eventualmente, penal) que se deduce de la presunta elusión tributaria que se investiga. En otras palabras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001 se refiere sólo a las ocasiones en que la Agencia Tributaria tenía en su poder los elementos para determinar el impuesto evadido y en los que el Fiscal sólo se ha valido de las liquidaciones provisionales que le proporcionó la Agencia Tributaria, como hemos dejado transcrito más arriba.

Sin embargo, en las restantes Sentencias⁹², relativas a procesos iniciados de oficio por el Ministerio Fiscal, el Tribunal Supremo ha entendido que la normativa tributaria no modifica el plazo de prescripción del delito fiscal pues –a su juicio– nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad.

Tampoco se ha admitido por el Tribunal Supremo en estos supuestos la alegación por las partes de la aplicación analógica de la excusa absolutoria de la regularización tributaria, oponiendo que la aplicación de una norma por analogía requiere que concurra identidad de razón. Así, el ingreso espontáneo de la deuda tributaria tiene como objeto fomentar el cumplimiento de la obligación tributaria, mientras que en la prescripción se extingue la obligación tributaria por un incumplimiento. En efecto, la extinción de la responsabilidad penal por la regularización de la situación tributaria del contribuyente es un concepto jurídico

⁹²Sentencias del Tribunal Supremo de 15 de julio (RJ 2002, 8709) y 5 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 546); 21 de marzo (RJ 2003, 2679), 14 de marzo (RJ 2003, 2263), 3 de abril (RJ 2003, 3989), 30 de abril (RJ 2003, 3085) y 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004, 91); 3 de febrero (RJ 2005, 6665), 19 de mayo (RJ 2005, 7645) y 2 de junio de 2005 (RJ 2006, 1016); y 6 de octubre de 2006 (RJ 2006, 8006).

diferente a una posible regularización automática en virtud del transcurso de los plazos prescriptos, en la medida en que dicha excusa absolutoria se fundamenta en la reparación y auto-denuncia del sujeto pasivo, y por tanto, ante la ausencia de estos dos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento⁹³.

La posición del Tribunal Supremo nos resulta en todo caso discutible. El delito de defraudación tributaria constituye una norma penal en blanco, por lo que cabe entender que la responsabilidad derivada del delito se extingue cuando prescribe la obligación tributaria en cuanto que dicho tipo penal se integra con las reglas tributarias sobre extinción de la obligación, incluidas las reglas de la prescripción de la obligación tributaria. Así las cosas, si para consumarse el delito se requiere un resultado, y desde la óptica tributaria dicha obligación ha prescrito, un criterio de unidad y de coherencia del ordenamiento jurídico exige que si ha prescrito la obligación tributaria, no exista tampoco delito⁹⁴.

VI. Conclusiones

A continuación exponemos las principales conclusiones alcanzadas a lo largo de este capítulo:

- Los esquemas jurídico privados explicativos de la prescripción no pueden extrapolarse automáticamente al Derecho Tributario, pues existe en este

⁹³ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1807/2001 de 30 octubre de 2001 (RJ 2001\9089).

⁹⁴ Sobre este aspecto, vid. R. FALCÓN Y TELLA, “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 1998, p. 5 y ss.

Esta idea aparece también recogida por P. CHICO DE LA CÁMARA, *Consumación del delito fiscal y prescripción penal de deudas tributarias*, Monografías, Aranzadi, 2012, p. 86.

campo un amplio abanico de situaciones subjetivas que no son reconducibles al modelo clásico del derecho subjetivo.

- En el ámbito tributario, no es equiparable el derecho de un acreedor privado con el derecho de la Administración a la percepción del crédito tributario, que no sólo no es un derecho, sino es que es un deber y que se activa a través del haz de potestades que la Ley reconoce a ésta y cuya actuación resulta obligatoria, por lo que la figura de la prescripción presenta unas características propias y peculiares en el ámbito tributario respecto del ordenamiento privado que hacen que debamos otorgarle un tratamiento autónomo.

- Desde nuestro punto de vista el objeto de la prescripción sólo puede ser el crédito tributario, no las potestades administrativas, pues así lo establece la normativa reguladora. Cuando la LGT habla de “prescripción del derecho a liquidar” y de “prescripción del derecho para exigir el pago”, hay que entender referidas dichas expresiones a la prescripción de la obligación tributaria.

- Y es el crédito tributario el objeto de la prescripción porque sobre él se producen los efectos de la prescripción del derecho a liquidar y a recaudar la deuda tributaria. Extinguida la obligación tributaria principal, queda sin efecto cualquier actividad administrativa dirigida a determinar la deuda tributaria, pues ésta sencillamente ya se ha extinguido.

- En definitiva, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación contenida en el art. 66 de la LGT constituye un supuesto de prescripción, que como tal afecta a

derechos, en concreto al derecho de crédito que la Administración tiene frente al sujeto pasivo por la deuda tributaria; y la prescripción de la deuda tributaria determina la imposibilidad del ejercicio de potestades administrativas en relación con la misma por ausencia de objeto sobre el que incidir

- La prescripción en materia tributaria es una categoría al servicio de la seguridad jurídica, basada en la idea de que no pueden ser exigidas obligaciones que no fueran reclamadas de forma tempestiva por sus titulares, y que encuentra su fundamento en la necesaria certidumbre de las relaciones jurídicas.

CAPITULO II

EFFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

I. Efectos respecto de la obligación tributaria principal

El lógico corolario de la extinción del crédito tributario por mor de la prescripción es la inalterabilidad de la obligación tributaria, que beneficia tanto al obligado tributario como a los demás obligados al pago de la obligación tributaria, salvo en el supuesto excepcional de la obligación mancomunada⁹⁵.

Esto es lo que ocurre por ejemplo, cuando se presenta una autoliquidación acompañada del ingreso correspondiente y ésta contiene algún error u omisión en perjuicio de la Hacienda, o cuando no se presenta la autoliquidación estando obligado a hacerlo y transcurren cuatro años sin que se produzca ninguna actuación interruptiva de la prescripción.

En estos casos la prescripción del derecho a recaudar se consume de forma simultánea a la del derecho a liquidar.

Asimismo, la inalterabilidad de la liquidación puede haberse producido antes de haber prescrito la obligación tributaria por haberse dictado una liquidación definitiva.

La Administración tributaria no puede ejercitar su potestad para liquidar la deuda tributaria respecto de un ejercicio prescrito, debiendo ser inatacables por

⁹⁵ En las obligaciones mancomunadas, poco frecuentes en el ámbito tributario, la prescripción juega independientemente frente a cada deudor, respecto a la parte de deuda que le corresponda.

inexistencia de derecho para ello, todos los elementos de la obligación tributaria determinados conforme a la pertinente autoliquidación, que la Inspección no consideró adecuado inspeccionar. De ahí que deba asumir las consecuencias de la misma, aunque éstas pudieran haber sido declaradas en su momento contrarias a Derecho o se extiendan a períodos impositivos aún no prescritos⁹⁶.

En palabras del Tribunal Supremo⁹⁷ como “consecuencia de la prescripción, la autoliquidación, que se presume cierta, deviene inatacable, pues la actividad de gestión y liquidación, al encaminarse a la determinación de la deuda tributaria, lo que realmente entraña es una actividad administrativa dirigida a destruir la presunción de que goza realmente la declaración de suerte que la pérdida de la potestad que es consecuencia de la prescripción hace ilegítima cualquier actividad de alteración del contenido de lo declarado”.

Ha de entenderse, por tanto, que salvo la introducción de una mención expresa en la ley propia de cada tributo a la hora de regular la cuantificación de la deuda

⁹⁶ J. M. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, “La vinculación de la Administración Tributaria a los actos propios en su función de comprobación”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2014, p. 109 y ss., se plantea si la no comprobación puede generar en el administrado un estado de confianza en la corrección de los criterios aplicados en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias que ampare comportamientos futuros idénticos, y entiende que “la no comprobación de una determinada actuación no significa más que eso: que no se ha comprobado y que por ello la Administración Pública no ha emitido ninguna opinión –ni positiva ni negativa– sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es verdad que pudo haberlo hecho y no lo hizo. Esa inactividad tiene un precio que consiste en la imposibilidad de hacer la comprobación transcurrido el plazo de prescripción y en la eventual pérdida de recaudación, pero no puede equipararse a un pronunciamiento expreso ni tácito de la Administración que avale comportamiento alguno del obligado tributario”.

⁹⁷ Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 (RJ 2010, 2799), recurso de casación núm. 5821/2004, 8 de julio de 2010 (RJ 2010, 6123), recurso de casación núm. 4427/2005, 2 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3738), recurso núm. 441/2008 y 29 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4945), recurso de casación para unificación de doctrina núm. 16/2009.

tributaria, la liquidación administrativa, expresa o tácita, cuando deviene firme, produce unos efectos de inatacabilidad que incluyen el conjunto de elementos contenidos en la misma, sin marginación o exclusión de aquellos que han de surtir eventualmente efectos en el futuro.

Mantener una tesis contraria altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas: el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno⁹⁸.

En definitiva, y con base en todo lo expuesto, defendemos la inexistencia de derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria de un ejercicio prescrito, debiendo ser inatacables por inexistencia de derecho para ello, todos los elementos de la obligación tributaria determinados conforme a la pertinente autoliquidación, que la Inspección no consideró adecuado inspeccionar en su momento. De ahí que deba asumir las consecuencias de la misma, aunque éstas pudieran haber sido declaradas en su momento contrarias a Derecho o se extiendan a períodos impositivos aún no prescritos, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 70.3 de la LGT, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción, como más adelante veremos.

⁹⁸ Entre otros, R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp. 67-69; C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 231; L. CORRAL GUERRERO, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1982, p. 570.

Si la Administración no actuó entonces en defensa del supuesto crédito lesionado, permitir que más de 4 años después pueda entrar a comprobar y modificar la realidad y la aplicación normativa declarada por el contribuyente, significa admitir la incertidumbre durante varios lustros sobre las consecuencias jurídicas de su actuación, y siempre estaría abierta la posibilidad de volver sobre lo no regularizado, con su consiguiente eventual controversia.

No debe olvidarse que el fundamento de la prescripción es el principio constitucional de seguridad jurídica, asumido por la Ley cuando acoge el instituto y prevé unos plazos para que produzca su efecto. Ni tampoco que la prescripción extintiva, lo que sanciona es la falta de diligencia del titular del derecho en su defensa, cuya legalidad no se discute, pero que se sacrifica por mor de la seguridad jurídica; en el ámbito tributario, con más énfasis, si cabe, dado que la ley la contempla como cuestión de orden público aplicable de oficio.

De modo que la prescripción provoca en lo tributario la preclusión de facultades del obligado tributario y de la Administración respecto a la obligación de que se trate como consecuencia de la extinción de la obligación. Admitir que no pudiendo el obligado volver sobre dicho período –con independencia del posible resultado favorable o desfavorable– pueda hacerlo la Administración, introduce un desequilibrio en sus respectivas posiciones que no encuentra respaldo ni justificación en la normativa tributaria, traduciéndose en un privilegio para ésta que hasta podría ser perjudicial para los intereses generales, en la medida en que relajaría su imperativo constitucional de actuar con celeridad y eficacia en defensa de tales intereses.

II. Efectos respecto de las obligaciones formales del obligado tributario

Asimismo, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria despliega también efectos respecto a las obligaciones formales del sujeto pasivo⁹⁹.

Respecto a las obligaciones del obligado tributario, el art. 29.1 de la LGT establece que “son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”.

El art. 70.1 de la LGT establece en relación con la prescripción de las obligaciones formales que “salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas”.

Esta norma extiende los efectos de la prescripción de la obligación tributaria principal a las obligaciones formales, en la medida en que tales obligaciones se justifican en función de la existencia, actual o eventual, de una obligación tributaria principal. En efecto, las obligaciones formales son instrumentales respecto de la obligación tributaria material y carecen de sentido cuando ésta ha prescrito.

⁹⁹ El art. 29.2 de la LGT se refiere a obligaciones formales (presentar declaraciones censales, solicitar y utilizar el número de identificación fiscal, presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones, llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte, expedir, entregar y conservar facturas o documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias, aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar) y a supuestos de sujeción a las potestades administrativas correspondientes (facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas).

La única limitación de los efectos de la prescripción respecto de las obligaciones formales se recoge en el apartado tercero del art. 70 de la LGT que establece que “la 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”.

Este precepto establece que la prescripción de un determinado periodo impositivo no impedirá la comprobación de los datos relativos a dicho periodo, siempre y cuando tengan relevancia para otros ejercicios no prescritos.

Existen multitud de supuestos en los que dicho precepto puede ser aplicable. A continuación mencionaremos algunos:

- generación de bases imponibles negativas en un ejercicio que se arrastran a ejercicios posteriores;
- generación de saldos del IVA que se compensan en posteriores ejercicios;
- generación y acreditación de una deducción en un ejercicio cuya aplicación se traslada a ejercicios posteriores por insuficiencia de cuota;
- valor de adquisición de un elemento del inmovilizado material que se amortiza en años sucesivos, el cual tendrá relevancia tanto para la liquidación del periodo en que se adquiere el elemento como para la liquidación de los ejercicios posteriores en que se va amortizando el elemento;
- valor de adquisición de un elemento patrimonial que se transmite, tendrá relevancia tanto para el ejercicio en que se adquiere como en el ejercicio

de su transmisión a efectos de calcular la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial;

- acogimiento al régimen de neutralidad de una operación que aflora un fondo de comercio que se amortiza en años sucesivos.

En todos estos supuestos, a pesar de haber prescrito la potestad de la Administración a liquidar la deuda tributaria del periodo en que el elemento patrimonial se adquiere, la base imponible negativa se genera, o aquel en que se cumplen los requisitos que dan derecho a la deducción o al acogimiento al régimen fiscal especial, cabría según el art. 70.3 de la LGT una comprobación formal de tales datos a los solos efectos de advenir su origen.

Sobre esta espinosa cuestión volveremos más adelante, desde la óptica de la compensación de las bases imponibles negativas, pero debemos ahora adelantar que el citado artículo permite una comprobación sobre datos incluidos en una declaración relativa a un periodo prescrito con relevancia para periodos no prescritos, pero no porque la potestad de comprobación no se vea afectada por la prescripción, sino porque existen hechos o valores relevantes que inciden en el contenido de la eventual obligación tributaria de un periodo no prescrito¹⁰⁰.

El mandato del tercer párrafo del artículo 70 se ciñe a la conservación de los documentos originarios de los datos incorporados a autoliquidaciones posteriores para verificar su origen, pero no para comprobar su legitimidad, tarea que, a nuestro entender, sólo puede ser realizada por la Inspección en el periodo impositivo en que el

¹⁰⁰ En este sentido, S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 290, para quien “si no existe ningún impedimento para comprobar es porque se están comprobando elementos de hecho o valores que inciden en el contenido de la eventual obligación tributaria de un periodo no prescrito”.

antecedente fáctico se haya producido, y mientras no se haya producido la prescripción, tal y como analizaremos más adelante.

Por todo lo anterior, no le es dable a la Administración analizar con ocasión de la comprobación de ejercicios posteriores la naturaleza jurídica de los requisitos de cuyo cumplimiento dependa la existencia del presupuesto de la norma tributaria, cuando éstos tuvieron lugar rebasado el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria¹⁰¹.

El art. 70.3 de la LGT tiene como destinatario al sujeto pasivo y le impone la carga de dicha prueba, en plena coherencia con el principio general de carga de la prueba del art. 105.1, que le exige probar en todo caso lo que le favorezca o afirme¹⁰².

En cambio, no tiene por destinataria a la Administración, como sería necesario si el precepto pretendiera atribuirle facultades de comprobación, o prolongar la prescripción de la potestad de comprobación de las operaciones, que se somete, por tanto, al plazo general. Evidentemente, se mantiene la potestad de la Administración de examinar la prueba y constatar su validez y suficiencia; es decir, de constatar que los

¹⁰¹ Como señala E. M. CORDERO SANCHEZ, “La compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, en CHICO DE LA CÁMARA, P., y GALÁN RUIZ, J. (coord.), *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2009, p. 76, el art. 70.3 de la LGT no va referido a la posible prescripción de las facultades administrativas de investigación, sino más bien a “los deberes formales del obligado, que no prescriben hasta que no lo haga la deuda tributaria para cuya determinación resulten relevantes”.

¹⁰² Para C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014, la mera lectura aislada del art. 70.3 de la LGT “le haría incurrir en obvia, o en que no añade nada al ordenamiento. Su texto, en efecto, se limita a señalar que la obligación de justificación por el sujeto pasivo se mantiene mientras no prescriban las obligaciones afectadas por la compensación, lo que es evidente y ya se impone por el principio general del art. 105.1 de carga de la prueba. Con la única consecuencia, a tenor del art. 106.5, de que si no conserva y aporta la documentación exigida por este precepto carecería de dicha prueba, no siendo admitida entonces la compensación”.

datos son los que en su día y por su mismo importe se liquidaron o autoliquidaron en consonancia con la contabilidad y su soporte documental.

Si el precepto tuviera por objeto atribuir facultades de comprobación a la Administración, debería entonces poder admitirse la posibilidad de presentar declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación de autoliquidaciones de periodos prescritos con relevancia en periodos no prescritos, si bien a estos mismos efectos. Pues entendemos que sólo de esta forma se respetaría la necesaria coherencia con el régimen jurídico que permite la comprobación de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos¹⁰³.

III. Efectos respecto de las obligaciones y deberes de colaboración de terceros

Los deberes de colaboración pueden definirse como aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un criterio fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los administrados, para

¹⁰³ Las Resoluciones del TEAC de 23 de octubre de 1996 (JT 1996, 1538) y 13 de febrero de 2004 (JUR 2004, 175191) y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de marzo de 2001 (JUR 2001, 178371) niegan dicha posibilidad.

la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionador¹⁰⁴.

La prescripción de la obligación tributaria implica también la inexigibilidad de las obligaciones de colaboración de terceros, pues tales obligaciones tienen carácter instrumental respecto a la obligación tributaria principal. Por tanto, extinguida la obligación tributaria principal la Administración no puede ejercitar ya sus potestades de obtención de información respecto de las obligaciones de colaboración de terceros¹⁰⁵.

¹⁰⁴ J. LÓPEZ MARTÍNEZ, *Los deberes de información tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 210 y ss.

Como se ha visto antes, el número de vínculos y relaciones que las normas tributarias nos indica no se agotan con la obligación tributaria, sino que éstas crean vínculos que dan lugar al nacimiento de otras obligaciones tributarias como los deberes de proporcionar información tributaria que constituyen como afirma J. M. LAGO MONTERO, *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 47, "...un instrumento necesario para la gestión de los tributos y que pueden imponerse tanto a los sujetos pasivos de las prestaciones materiales como a cualesquiera administrado no sujeto de la obligación tributaria material o principal".

¹⁰⁵ J. J. FERREIRO LAPATZA, "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", en *REDF*, núm. 72, 1991, p. 469; L. SÁNCHEZ SERRANO, *Comentarios a las Leyes financieras y tributarias, II*, Edersa, Madrid, 1983, pp. 43 y 139; y, en *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto*, Colex, Madrid, 1993, p. 615; L.M. ALONSO GONZÁLEZ, "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información", en *REDF*, núm. 68, 1990, p. 480; J. LÓPEZ MARTÍNEZ, *Los deberes de información tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 210 y ss.; P. M. HERRERA MOLINA, *La potestad de información sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pp. 76-77. Otros autores entre los que se encuentra A. AGUALLÓ AVILÉS, "Algunas cuestiones polémicas del procedimiento inspector: un análisis jurisprudencial (I)", en *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1994, p. 15, son de la opinión de que "El deber de informar de terceras personas es imprescriptible. En efecto, nada dice sobre el particular el artículo 64 de la L.G.T, que acota el objeto de la prescripción extintiva al derecho de la Administración en orden a determinar y exigir el pago de la deuda tributaria". En este mismo sentido se ha manifestado C. CHECA GONZÁLEZ, *Reclamaciones y recursos tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 363, cuando nos dice que "esta obligación de facilitar información de los terceros relacionados con las personas o las entidades a las que se solicita información por parte de la Administración tributaria no está afectada por la prescripción".

El deber general de colaboración de terceros recogido en el art. 93 de la LGT se refiere únicamente a los datos, informes, antecedentes o justificantes con trascendencia tributaria de lo que se deduce que cuando dichos datos, informes, antecedentes o justificantes dejan de tener trascendencia tributaria por haber prescrito la obligación a la que se refieren, desaparece el deber de suministrarlos a la Administración. La “trascendencia tributaria” de los datos requeridos es el primer requisito para hacer exigible el deber de colaboración, y tal trascendencia deja de existir al versar sobre tributos o ejercicios prescritos.

En nuestra opinión el tercero podrá oponerse a un requerimiento de datos o informes, ya que una vez haya prescrito la obligación tributaria, la Administración no está habilitada para efectuarlo, sin que el carácter de “tercero” le impida alegar la prescripción¹⁰⁶.

A este respecto el Consejo de Estado en su Dictamen sobre el Anteproyecto de LGT de 22 de mayo de 2003 afirmó, en relación con los efectos de la prescripción en las obligaciones formales, que las previsiones del Anteproyecto “introducen un elemento de clara inseguridad jurídica para los terceros, manteniendo abierto el derecho de la Administración a solicitarles los documentos referidos en el artículo 29.2 durante todo el plazo de prescripción de la obligación. Y es que dichos terceros no tienen por qué tener conocimiento de la marcha de ese periodo de prescripción. En consecuencia, sería preferible establecer un plazo general de caducidad para las obligaciones formales de

¹⁰⁶ En sentido contrario, la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 1999 (JT 1999, 1804) que afirma que las obligaciones de colaboración del art. 111 de la LGT de 1963 no se sujetan a los plazos de prescripción del art. 64, puesto que el tercero requerido queda fuera de la relación tributaria entre Administración y sujeto pasivo, con lo que los actos interruptivos de la prescripción le son ajenos, además de desconocidos. En el mismo sentido, se pronuncia la Audiencia Nacional en su Sentencia de 15 de octubre de 1996 (JT 1996, 1459), añadiendo que el art. 64 de la LGT entonces vigente sólo es aplicable a los sujetos pasivos, no a los sujetos al deber de colaboración.

estos terceros, no afectado por las eventuales interrupciones que pudiera sufrir la obligación tributaria principal. Dicho plazo podría fijarse, por ejemplo, en 4 años, sin perjuicio de la fijación de otro superior por la ley aplicable (por ejemplo, el plazo de 6 años que establece el art. 30.1 del Código de comercio para los documentos mercantiles)”.

En efecto, podría eventualmente darse una situación en la que pese a haber prescrito la obligación tributaria principal, no haya prescrito todavía la obligación de informar de terceros. En este sentido se han levantado voces que han planteado la conveniencia de que la potestad de obtención de información –y el deber de colaboración de terceros– estuviera sometida a un plazo menos amplio que tuviera un efecto perentorio¹⁰⁷. Así lo manifestó FALCÓN Y TELLA al identificar con acierto el problema existente “respecto al deber de colaboración de terceros parece excesivo mantener abierta la posibilidad de la Administración de solicitar datos con trascendencia tributaria a terceros durante todo el plazo de prescripción, ya que normalmente el tercero desconocerá eventuales interrupciones de la prescripción. Por tanto, aunque la Ley no lo diga expresamente parece preferible entender que los deberes de información de terceros caducan a los cuatro años, sin que se vean afectados por la interrupción de la prescripción de la obligación principal”¹⁰⁸.

El problema que late en el fondo no es otro que el de la excesiva duración que pudiera suponer la exigencia de los deberes de información a terceros, pues “no se podría establecer un límite temporal al ejercicio de la potestad de información sobre aquéllos por la Administración dadas las posibilidades de interrupción de la

¹⁰⁷ J. F. HURTADO GONZÁLEZ, *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre tercero*, Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 258.

¹⁰⁸ R. FALCÓN Y TELLA, “Prescripción de tributos y sanciones”, en *REDF*, nº 98, 1998, pp. 203-204.

prescripción (...). El plazo de prescripción puede que se haya interrumpido por una acción de la Administración y, por tanto, el sujeto requerido deberá facilitar la información, dado que goza de trascendencia tributaria plena”¹⁰⁹.

Otra solución posible sería la de establecer algún criterio limitativo de referencia, tal y como apunta HURTADO GONZÁLEZ “el único método objetivo que existe es el establecido en las normas mercantiles y tributarias en virtud de las cuales los contribuyentes no están obligados a conservar la información más allá de un determinado tiempo (...). Lógicamente no se puede obligar a facilitar información que no se conserva por no estar obligado a ello”¹¹⁰.

El artículo 70.2 de la LGT ha ofrecido la solución siguiente: “A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en las letras d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 de esta Ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior”.

¹⁰⁹ J. F. HURTADO GONZÁLEZ, *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre tercero*, Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 262. Similar planteamiento fue realizado por A. M. JUAN LOZANO, *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993, p. 33, al afirmar que “no parece tampoco muy conveniente hacer depender la exigibilidad de los deberes de colaboración de un plazo de prescripción que puede haber sufrido interrupciones en su cómputo respecto al sujeto pasivo y que en la mayoría de los casos resultarán ajenas al obligado a proporcionar la información”.

¹¹⁰ J. F. HURTADO GONZÁLEZ, *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre tercero*, Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 263. Aplica la limitación temporal de conservación de documentos impuesta por la normativa mercantil a los efectos de la obtención de información la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de octubre de 1996 (JT 1996, 1459).

La norma se remite al plazo previsto en la normativa mercantil que en lo referente a la conservación de la contabilidad establece un plazo de 6 años. No obstante, el inciso último de la norma comentada admite la aplicación del plazo de prescripción de la obligación principal, en el caso de que éste sea superior al plazo de la normativa mercantil. Eso podría ocurrir cuando se produjera algún supuesto de interrupción de la prescripción que hiciera prolongar su plazo más allá de los seis años establecidos en la normativa mercantil sobre conservación de contabilidad.

No consideramos satisfactoria la solución ofrecida por la LGT ya que debiera en todo caso negarse el efecto interruptivo de la prescripción del deber de colaboración a los actos con virtualidad interruptiva de la prescripción de la obligación principal. En definitiva se trataría de aplicar el régimen general de la interrupción de la prescripción que exige que tales actos con efectos interruptivos sean conocidos fehacientemente por las personas a las que tal efecto pueda afectar.

Por tanto, consideramos más respetuoso con el principio de seguridad jurídica y de proporcionalidad el establecimiento de un plazo de caducidad respecto al ejercicio de las potestades administrativas de obtención de información de terceros, dadas las posibilidades de interrupción de la prescripción de la obligación tributaria principal que podrían convertir las obligaciones de colaboración de terceros en ilimitadas en el tiempo.

IV. Efectos respecto de la potestad de comprobación

Hemos expuesto en su momento la inadecuación terminológica del uso del término “derecho” pues la Administración no dispone de un derecho a determinar la

deuda tributaria sino que tiene conferida una potestad liquidadora a la que la doctrina califica como poder-deber¹¹¹.

La potestad de liquidar abarca todos los poderes, facultades o posibilidades de actuación incluidas las comprobadoras, dirigidas a la liquidación de la deuda tributaria. Por tanto, la prescripción del derecho a liquidar recogida en el art. 66 a) de la LGT comprende el derecho a comprobar e investigar.

En este sentido afirma BERLIRI que las actuaciones de comprobación están orientadas a la consecución de un acto final de liquidación, de modo que el procedimiento de comprobación goza de una “autonomía relativa” respecto del procedimiento más amplio de liquidación que adquiere un carácter complejo, y al que denomina “procedimiento de procedimientos”¹¹².

Y es que, efectivamente, las funciones del procedimiento de comprobación han sido localizadas, de una parte, en una función próxima inmediata que trata de valorar de forma firme aquella dimensión económica del hecho imponible que se llama base tributaria y que, en definitiva, cuantifica, según la voluntad del legislador, la capacidad de contribuir que se pretende someter a gravamen en el correspondiente hecho imponible; de otra, en una función próxima mediata cual es proporcionar una magnitud

¹¹¹ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993, p. 304.

¹¹² A. BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, Vol. III (trad. PALAO TABOADA), Derecho Financiero, Madrid, 1974. En el Estudio Preliminar a esta obra C. PALAO TABOADA sostiene que no puede predicarse una autonomía propia de las actuaciones de comprobación, sino sólo relativa, ya que en nuestro procedimiento tributario no existe un acto de comprobación como acto administrativo autónomo, sino que la conclusión a la que se ha llegado tras las actuaciones de comprobación tendrán su reflejo en el acto de liquidación final.

cuantitativa que pueda servir de soporte a la ulterior liquidación de la cuota tributaria¹¹³. Se destaca así la instrumentalidad de las posibilidades de actuación comprobadora.

La Administración tributaria desarrolla esta función de comprobación en la medida en que se atribuye la potestad legal necesaria, fundamento de la actuación administrativa, frente a la que el obligado tributario se sitúa como destinatario. Y las condiciones jurídicas establecidas por el ordenamiento para el ejercicio de la actividad administrativa comprobadora se justifican por las exigencias de interés general¹¹⁴. El propio Tribunal Constitucional ha avanzado en esta idea interpretando la recepción constitucional del deber tributario como una autorización al legislador para la adopción de las medidas que sean eficaces y la atribución a la Administración de las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

De esta forma un análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional permite concluir que el fundamento de las potestades de la Administración tributaria en

¹¹³ En esta línea se situaban precisamente las afirmaciones de los profesores J. L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario II*, 6ª ed., Edersa, Madrid, 1991, p. 93, cuando aludían a una “función remota o última del procedimiento de comprobación de bases” que era “la de asegurar que cada cual va a ser gravado con arreglo a su verdadera capacidad contributiva”.

¹¹⁴ G. CASADO OLLERO, “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Servicio de Publicaciones Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, p.152, sostiene la justificación de las potestades tributarias por exigencias de los intereses generales tutelados por las mismas y rechaza que sea la supremacía de la Administración el eventual fundamento de aquéllas.

orden a la aplicación de los tributos se encuentra en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos recogido en el art. 31.1 de la CE¹¹⁵.

Nos encontramos, pues, ante una función administrativa que ha de garantizar el efectivo cumplimiento de los principios constitucionales del art. 31.1 de la CE y a este respecto el Tribunal Constitucional¹¹⁶ ha calificado de “imprescindible la actividad comprobatoria de la Administración Tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar; de ahí la necesidad y la justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta”. De manera que la función¹¹⁷

¹¹⁵ En Auto 642/1986, de 23 de julio (RTC 1986, 642), cuando afirma que no hay duda de que “la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (art. 31.1 de la CE), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes (...)”; o en el Auto 129/1990, de 26 de marzo (RTC 1990, 129), cuando señala que a fin de garantizar el deber de contribuir, “el ordenamiento atribuye a la Administración tributaria un haz de potestades, entre ellas las de inspección y comprobación de los hechos imposables” (FJ. 3º). De igual modo, en el Auto 582/1986, de 19 de noviembre (RTC 1986, 582).

¹¹⁶ Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (RTC 1984, 110).

¹¹⁷ Siguiendo las tesis de GIANNINI, en la doctrina española se ha aplicado el concepto de función administrativa al ámbito tributario por J. L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZALEZ GARCÍA, *Derecho Tributario II*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, pp. 8 y ss.

Según S. PUGLIATTI, *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, Milano, 1935, p.73, la función administrativa ocupa una posición medial entre el poder y el deber, siendo el primero el medio con el que se cumple la función y el segundo la condición misma y el fundamento de su cumplimiento. Para este autor, la función es el aspecto dinámico del deber y que opera en el ámbito externo.

Han trasladado también al ámbito de la comprobación tributaria los conceptos de potestad o de función administrativa, si bien no en todos los casos de forma idéntica, entre otros, L. SÁNCHEZ SERRANO, *Comentarios a las Leyes financieras y tributarias, II*, Edersa, Madrid, 1983, pp. 43 y 139; G. NÚÑEZ PÉREZ, “La actividad administrativa de comprobación tributaria”, en *REDF*, núm. 53, 1987, p. 49; A. AGULLÓ AGÜERO, “La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la LGT”, en la obra colectiva, dirigida por JJ. Ferreiro Lapatza, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de*

de comprobación constituye un instrumento correlativo a la consecución de la misma justicia tributaria material.

No obstante, en el art. 31.1 de la CE no se recoge el deber de contribuir con un mero interés recaudatorio, sino que se trata de un deber de contribuir de acuerdo con unos determinados principios sustanciales de justicia tributaria y conforme al principio de legalidad tributaria, conforme a los cuales el deber de contribuir se configura, como el fundamento de las posibilidades de actuación comprobadoras de la Administración tributaria. De manera tal que las exigencias constitucionales contenidas en el art. 31.1 de la CE son, fundamentalmente, exigencias de justicia tributaria, que en el ámbito tributario se concretan en el valor superior de la justicia y el de la igualdad¹¹⁸.

Bujanda, IEF, Madrid, Vol. 2, 1991, pp. 845-846; A. M. JUAN LOZANO, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 21 y ss.; C. PALAO TABOADA, “La potestad de información a la Administración tributaria y sus límites”, en la obra colectiva, coord. por Antonio Martínez Lafuente; Sebastián Martín-Retortillo Baquer (dir.), *Estudios de Derecho y Hacienda: homenaje a C. Albiñana*. Vol. II, MEH, Madrid, 1987, p.891 y ss; P. M. HERRERA MOLINA, *La potestad de información sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, p. 26.

¹¹⁸ V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 261, 2003, p. 70, quien pone de manifiesto que la justicia de un sistema tributario, “no puede valorarse únicamente en base a la recepción en las normas tributarias sustantivas de los principios de justicia tributaria. Por el contrario, tal valoración ha de hacerse también desde la perspectiva de la efectiva aplicación de las mismas realizada por los particulares y la Administración. De ahí la trascendencia que tiene, en aras de una efectiva consecución de los principios constitucionales de justicia tributaria, la actividad administrativa dirigida a la aplicación de los tributos y, dentro de ella, la que se dirige a la comprobación de los hechos relevantes para su liquidación”.

P. M. HERRERA MOLINA, *La potestad de información sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pp. 22 y 75-76, en relación con la potestad de información sobre terceros, pone de manifiesto que la actividad comprobadora no es más que un instrumento al servicio del deber de contribuir conforme a aquellos principios de justicia tributaria.

Asimismo, la actividad administrativa de comprobación tributaria tiene también su fundamento constitucional en el principio de legalidad tributaria, en concreto, en una de sus manifestaciones, en la de tipicidad de la imposición. La trascendencia de este mandato dirigido a la Administración tributaria de aplicación de las leyes en esta materia alcanza también, en consecuencia, a la propia actividad comprobadora, pues la fijación de los hechos que constituyen supuestos fácticos de dichas normas ocupa un importante espacio en la tarea de aplicación normativa. Y esta actividad comprobadora debe estar regida por el principio inquisitivo, de modo que la investigación de la verdad material constituye el fin procedimental¹¹⁹, exigencia derivada de los principios de legalidad tributaria y administrativa. No obstante, ambos principios, el principio de legalidad y el inquisitivo no pueden ser identificados a pesar de su íntima relación. Podría decirse, en cierto sentido, que el principio inquisitivo en virtud del cual se debe

¹¹⁹ En relación con la vigencia del principio inquisitivo en el ámbito procedimental tributario: C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, “La prueba en Derecho fiscal (Impuesto sobre la Renta)”, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1958, pp. 135-136; A. M. JUAN LOZANO, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 180; J. M. GONZÁLEZ SEIJO, “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 100, 1992, pp. 169 y 182; C. PALAO TABOADA, “La potestad de información a la Administración tributaria y sus límites”, en la obra colectiva, coord. por Antonio Martínez Lafuente; Sebastián Martín-Retortillo Baquer (dir.), *Estudios de Derecho y Hacienda: homenaje a C. Albiñana*. Vol. II, MEH, Madrid, 1987, pp. 893 y 903; y, “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: art. 114”, en la obra colectiva, dirigida por J. J. Ferreiro Lapatza, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, Vol. 2, 1991, p.1459; P.M. HERRERA MOLINA, *La potestad de información sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, p. 43; A. MANTERO SÁENZ y M. CUESTA RODRÍGUEZ, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Edersa, Madrid, 1990, p. 438; y, F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho tributario español”, en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de Maria del Carmen Bollo Arocena*, Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, pp. 139-140. También alude a este principio inquisitivo, aunque lo hace en relación con el procedimiento de inspección tributaria, la Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero (RTC 1995, 50), al señalar que dicho procedimiento tiene “naturaleza inquisitiva” (FJ. 6º).

indagar en la verdad material de los hechos que son recogidos como relevantes por las normas tributarias viene exigido por el principio de legalidad en su manifestación de tipicidad de la imposición. Y constituiría, por este motivo, según SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “uno de los medios (el que se sitúa en la estricta vertiente fáctica de los supuestos de hecho) que son necesarios para poder lograr el fin de la consecución y respeto del principio de legalidad”¹²⁰.

El reconocimiento por parte del ordenamiento español de este principio en el ámbito de los procedimientos tributarios de liquidación, se hace en dos preceptos: por lo que se refiere a la vertiente negativa del principio inquisitivo, en el art. 101.1, párrafo 2º de la LGT: “La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, solicitudes o cualquier otro documento”; y por lo que afecta a la vertiente positiva de dicho principio, en el art. 115.1 de la LGT, al regular las “potestades y funciones de comprobación e investigación”¹²¹.

¹²⁰ V. M. SÁNCHEZ BLAZQUEZ, “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 261, 2003, p. 72.

En idéntico sentido, H. SÖHN, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung* (ed. de hojas intercambiables), Otto Schmidt, Köln, desde 1977, coment. al § 88, núm. marg. 4, señala: “El principio inquisitivo y el principio de legalidad son máximas procedimentales vinculadas entre sí pero diferentes. El principio de legalidad obliga a las autoridades financieras a la averiguación de los hechos (ningún principio de oportunidad alguno). El principio inquisitivo faculta y obliga a las autoridades financieras a realizar el necesario esclarecimiento de los hechos para el cumplimiento de su (deber) función. Aunque como el principio de legalidad el principio inquisitivo debe y quiere garantizar también una imposición legal e igualitaria”.

¹²¹ Así, C. PALAO TABOADA, “La potestad de información a la Administración tributaria y sus límites”, en la obra colectiva, coord. por Antonio Martínez Lafuente; Sebastián Martín-Retortillo Baquer (dir.), *Estudios de Derecho y Hacienda: homenaje a C. Albiñana*, Vol. II, MEH, Madrid, 1987, p. 903; y, “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: art. 114”, en la obra colectiva, dirigida por J. J. Ferreiro Lapatza, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su*

De acuerdo con lo anterior, esta función de comprobación constituye un deber, puesto que supone el interés de la colectividad que cada uno contribuya y cumpla de acuerdo a la ley y a la Constitución con sus obligaciones tributarias. En este sentido JUAN LOZANO¹²² señala que la Administración se halla vinculada al ejercicio de potestades desde un doble sentido. En sentido positivo, la Administración debe ejercitar la potestad siempre que lo exija el cumplimiento del deber y, en tal sentido, sólo podrá ejercitarla en la medida en que su ejercicio sea un medio de cumplir dicho deber.

De esta manera, desde el sentido positivo, sólo podrá ejercerse la facultad de comprobación en la medida en que sea necesaria para la liquidación del tributo, de manera que si el tributo no puede liquidarse por haber prescrito la potestad de la Administración, la función comprobadora ya no podrá desplegarse por carencia de objeto.

Sin embargo, la doctrina administrativa sostiene en la actualidad la independencia de las potestades de liquidación y comprobación, sobre la base de que ésta última no prescribe, resucitando una vieja polémica que parecía superada hasta fechas recientes¹²³.

reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda, IEF, Madrid, Vol. 2, 1991, p. 1452; En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de abril de 1992 (JT 1992, 117), que alude a un deber de investigación derivado del art. 109 de la LGT de 1963, actual art. 115 de la LGT.

¹²² A. M. JUAN LOZANO, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 26.

¹²³ En el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1999, recurso contencioso-administrativo núm. 62/1996, en que señala: “La Ley General Tributaria reconoce en su art. 109.1, en relación con el art. 140, entre las facultades de la Administración e Inspección, la de comprobación, al disponer que: «La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible»; señalando en su apartado 2, que: «La comprobación podrá alcanzar a todos los actos,

Es el caso, por ejemplo, de la Resolución de 23 de marzo de 2010¹²⁴, donde el TEAC afirma en relación con la comprobación del porcentaje de prorrata de un periodo prescrito a los solos efectos de determinar el porcentaje de prorrata que debe aplicar la entidad en los ejercicios objeto de comprobación que “debe concluirse que prescribe el derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias e imponer sanciones pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en periodos impositivos respecto de los cuales la facultad liquidadora y sancionadora de la Administración no haya prescrito, criterio mantenido por este Tribunal en reiteradas resoluciones” (FJ.6º); en idéntico sentido, pero en relación con posibles excesos en las dotaciones a la amortización del inmovilizado material, Resolución del TEAC de 25 abril de 2003¹²⁵; en relación con la comprobación de la base imponible negativa de un periodo prescrito compensada en un periodo no prescrito, Resoluciones de 19 enero de 2001¹²⁶ y 22 de diciembre de 2000¹²⁷.

elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley». Esta facultad de comprobación se ha de entender como constatación de la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo. En este sentido, esta actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno”. Continúa declarando esta Sentencia que los artículos 156 y 159 de la Ley General Tributaria se han de incardinar en el contexto temporal del artículo 64, “pues enervan los derechos y las acciones de la Administración no ejercidos en el plazo de cinco años tendentes a liquidar y exigir lo liquidado, pero no prohíbe la posibilidad de comprobación de los elementos de las declaraciones vigentes, fijando los datos en los que se asientan, sin que pueda extenderlo a los ejercicios ya prescritos, cuya modificación es imposible legalmente”. Cuya doctrina se reitera en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2009, recurso contencioso-administrativo núm. 48/2006 (JUR 2009, 318369), Sentencia de 13 de marzo de 2006 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (JT 2006, 905) y Sentencia de 10 de mayo de 2007, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (JT 2007, 1214) y de 12 julio de 2007 (JT 2007\1590).

¹²⁴ JT 2010, 787.

¹²⁵ JT 2003, 1333 (FJ.5).

¹²⁶ JT 2001\186 (FJ.6).

La citada doctrina administrativa ha sido confirmada recientemente por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 5 de febrero de 2015 (JUR 2015, 89825), 26 de febrero de 2015 (JUR 2015, 89492) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015\98223) en las que el Alto Tribunal afirma que la función de comprobación de la situación tributaria del obligado tributario, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción y ello por tratarse de una potestad de la Administración desgajada de la potestad para liquidar, regulada en un precepto propio (art. 115 de la LGT) y respecto del cual la Ley nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. Lo cual le lleva a concluir que no puede excluirse la posibilidad de que puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Sin embargo, dicha interpretación no puede compartirse ya que no solo desconoce el carácter instrumental de la potestad comprobadora respecto de la liquidadora sino que sugiere un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve, tal y como claramente se establece, entre otros, en el artículo 148 de la LGT, al establecer que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria “en el periodo objeto de la comprobación”. Así lo pone de relieve también el artículo 149.3 de la LGT cuando alude a la misma refiriéndose a la “prescripción para comprobar e investigar el (...) tributo y periodo (...)”¹²⁸.

¹²⁷ JT 2001\127 (FJ.3).

¹²⁸ La Administración actúa en el ámbito de la aplicación de los tributos ejercitando la potestad liquidadora y la potestad recaudadora, entendidas ambas en sentido lato. Es decir, comprensivas de todos los poderes o facultades incluidas las comprobadoras. En este sentido, V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en Monografías AEDAF, n. 2, Mayo

A la misma conclusión se llega de la lectura de las causas de interrupción de la prescripción contempladas en el art. 68.1 de la LGT. Según el art. 68.1. a) de la LGT interrumpe la prescripción de la potestad para liquidar “cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria”. Pues de lo contrario, de constituir la comprobación una potestad de la administración autónoma respecto de la potestad liquidadora, la LGT no la habría configurado como una causa de interrupción de la prescripción de ésta. De la misma manera que cualquier acción para exigir el crédito tributario no interrumpe “el derecho de la administración a determinar la deuda tributaria”, al consistir ambas potestades administrativas, la liquidadora y la

2007, pp. 51-58, que entiende que la prescripción del derecho a liquidar afecta también al derecho a comprobar e investigar los hechos relevantes para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; para este autor, la actividad de comprobación, se inserta en un concreto y específico procedimiento de liquidación y fuera de él carece de sentido. En la misma línea, L. SÁNCHEZ SERRANO, *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976, p. 109; I. ALONSO ARCE, “La prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, 2005, pp.63-68; J. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona, 1998, p.38; y, S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 273.

En contra, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, “La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT”, en *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2000, pp. 14-15, que defiende la posibilidad de que la Administración tributaria lleve a cabo actuaciones de comprobación en orden a determinar la posible existencia de indicios de delito fiscal y el consiguiente traslado de las actuaciones a la autoridad judicial, transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años del derecho a liquidar, pero antes del transcurso de los cinco años de la prescripción penal, “pues lo único que ha realizado la Administración son actividades de comprobación, sin plazo de prescripción alguno”.

En el mismo sentido en cuanto a la imprescriptibilidad del derecho a comprobar se alza L. CORRAL GUERRERO en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1982, p. 556.

recaudadora, en las dos grandes fases de procedimiento de aplicación de los tributos, en relación con la obligación tributaria principal¹²⁹.

Por tanto, si la potestad de liquidar absorbe la potestad para comprobar, prescrito el “derecho” de la administración a determinar la deuda tributaria por el transcurso del plazo de cuatro años sin haberse producido ninguna actuación de la Administración interruptiva, decae también, por inexistencia de derecho para ello, la potestad de la Administración para comprobar magnitudes tributarias relevantes para dicha liquidación¹³⁰.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ¹³¹ entiende que no puede considerarse en ningún caso que la actividad de comprobación e investigación de los órganos inspectores pueda desarrollarse en todo momento sin que quepa establecer un plazo limitativo de dichas facultades. No obstante, manifiesta la posibilidad de que los órganos inspectores realicen una comprobación sobre datos incluidos en una declaración relativa a un período prescrito que tiene relevancia para períodos no prescritos. La razón de ello estriba, no en que la facultad de comprobación no se vea afectada por la prescripción tal

¹²⁹ Como apuntan J. M. CORONAS GUINART y M. MAS RAUCHWERK, “La prescripción tributaria”, en la obra colectiva dirigida por A. MARTINEZ LAFUENTE, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004, p. 427, “si la facultad de comprobación no estuviera sujeta a plazo alguno, no tendría sentido que las leyes tributarias la incluyeran como actividad interruptiva de la prescripción de la acción liquidadora”.

¹³⁰ K. TIPKE y H. W. KRUSE, en *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, (15ª ed.), Otto Schmidt, Köln, 1994, comentario al parágrafo 194, núm.marg.6 a) (citado por SÁNCHEZ BÁZQUEZ, V. M., *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Monografías AEDAF núm. 2, mayo 2007, Madrid, p. 55).

¹³¹ V. M. SÁNCHEZ BÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Monografías AEDAF núm. 2, mayo 2007, Madrid, p. 57.

y como entendía la Audiencia Nacional en Sentencia de 11 de marzo de 1999¹³², sino en que, existen hechos relevantes para la liquidación de un tributo no prescrito que pueden ser comprobadas a estos efectos por la Administración tributaria.

Para LOZANO SERRANO¹³³ la facultad de comprobación no es más que una actividad que sólo puede ejercerse dentro de un procedimiento administrativo de liquidación, ya sea, de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. De manera tal que iniciado un procedimiento de liquidación y declarada la prescripción del crédito tributario, prescribe también la actividad comprobadora, ya que su instrumentalidad respecto a la actividad liquidadora acarrearía que cualquier actuación de comprobación quedara sin objeto, por lo que carecería de sentido.

En este sentido, la LGT reconoce en su art. 115 entre las potestades y funciones de la Administración e Inspección, la de comprobación, al disponer que: “La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto”.

¹³² JT 1999, 1475. En el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de abril de 2002 (JT 2002, 1164) donde se afirma que la prescripción extintiva queda circunscrita al derecho de la Administración para liquidar, exigir el pago e imponer sanciones, no existiendo previsión alguna de prescripción de la facultad de análisis de operaciones cuando tengan repercusión en ejercicios prescritos. La Inspección tiene la posibilidad de comprobar los elementos que afectan a las declaraciones vigentes, fijando los datos en los que se asientan sin que puedan extenderse a los ejercicios prescritos cuya modificación es legalmente imposible. Posteriormente, la Audiencia Nacional modificó su postura que ha permanecido incólume hasta nuestros días, al entender que la Administración tributaria se ha de ajustar a la autoliquidación presentada en relación con el ejercicio prescrito, de tal manera, que los datos e importes en ella consignados han de ser respetados.

¹³³ C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014.

Por tanto, la finalidad de la comprobación es verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables a la determinación de la obligación tributaria. Dicha finalidad no es un fin en sí misma sino que precede necesariamente al acto de liquidación que determinará el importe de la obligación tributaria o, por el contrario, en caso de que no proceda liquidar, con la resolución expresa del procedimiento.

Esta facultad de comprobación se ha de entender como constatación de la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo. Sin embargo, su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el art. 66.1 a) de la LGT, de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cuatro años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del art. 66 de la LGT, sí pueden ser objeto de investigación.

Si efectivamente las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación asimétrica respecto del contribuyente, ya que aquella podría adentrarse en la comprobación de lo extinto, aun con la sola pretensión de proyectarlo en los ejercicios no prescritos, mientras éste no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos.

En principio, la Administración está facultada para comprobar mientras no haya prescrito el plazo para ejercer el derecho a determinar la deuda tributaria. Por tanto, si

no puede liquidarse la obligación por estar prescrito su derecho, no puede admitirse el inicio de un procedimiento de comprobación pues el mismo carecería de objeto¹³⁴.

En ocasiones para superar este argumento, se arguye sutilmente por parte de la Administración que la comprobación no se practica sobre los ejercicios prescritos sino sobre el ejercicio abierto a comprobación, para lo que se tienen en cuenta hechos y datos puestos de manifiesto en otro ejercicio ya prescrito, que se modifican a los solos efectos del regularizar la obligación tributaria del periodo objeto de investigación¹³⁵.

¹³⁴ Para C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014, “si en virtud de la prescripción no puede liquidarse la obligación (...) entender que ello no afecta a la comprobación significa admitir que puede iniciarse un procedimiento que no puede concluir, lo que equivale a admitir que la Administración pone en marcha unas actuaciones a sabiendas de que no pueden alcanzar la finalidad para la que la ley las prevé, lo que se aproxima peligrosamente a la desviación de poder”.

¹³⁵ Este es el criterio defendido tempranamente por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de enero de 2012 (RJ 2012, 3622) en donde afirma que “la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la LGT, de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 de la LGT, sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente” (FJ.6º). No se puede, pues, según el Tribunal Supremo, excluir la posibilidad de

Para LOZANO SERRANO este argumento soslaya principios definidores y conformadores de la potestad de comprobación y de la obligación tributaria: “la primera, que en los tributos periódicos toda la aplicación del tributo, comprobación incluida, se articula sobre una obligación definida por el período impositivo conformado por unas reglas de imputación temporal, que son no sólo un mero marco temporal, sino elemento constitutivo del presupuesto de hecho y de la obligación derivada del mismo; la segunda, la autonomía de las obligaciones tributarias, que aun con excepciones hacia el futuro, como la compensación, no las tiene hacia el pasado, de modo que nunca una obligación puede conformar ni modificar otra anterior ya devengada, que permanece, a estos efectos, como definitiva y en función exclusivamente de las circunstancias que en su momento la generaron”¹³⁶.

La primera premisa señalada por el autor se recoge en la definición de la potestad de comprobación realizada por el art. 115 de la LGT al referir su objeto a los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias “determinantes de la obligación tributaria” cuya correcta determinación constituye la finalidad del precepto. Por tanto, es a la concreta obligación tributaria a la que deben venir referidos los hechos y demás circunstancias. Lo cual descarta que puedan comprobarse hechos y circunstancias de un período impositivo prescrito, pues la obligación tributaria del mismo no puede ya liquidarse en virtud de la prescripción. Y desde luego, dichos hechos y circunstancias no son determinantes de la obligación tributaria del ejercicio objeto de comprobación en virtud de la segunda premisa que ahora examinamos.

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.

¹³⁶ C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014.

Esta segunda premisa, encuentra su fundamento en que la LGT configura la obligación tributaria de forma autónoma respecto de otras obligaciones, identificándose cada obligación por su presupuesto de hecho, sujeto y objeto, naciendo y extinguiéndose cada una de forma independiente¹³⁷, tal y como en relación con la

¹³⁷ J. M. LAGO MONTERO, *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 27-33, realiza un meritorio análisis y catálogo de las prestaciones que deben satisfacer los administrados con ocasión de la aplicación de los tributos y las clasifica atendiendo a diversos criterios: presupuesto de hecho originante, contenido en qué consisten, función que cumplen.

Existe una doctrina general sobre la autonomía de los ejercicios impositivos contraria a la tesis que defendemos, sostenida por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 14 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 7090) dictada en el recurso para la unificación de doctrina nº 402/2008 promovido por la Abogacía del Estado frente a la Sentencia nº 1828/2008 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en fecha 28 de diciembre de 2007 (JUR 2009, 22016). En la sentencia de instancia se contenía la siguiente motivación determinante de la estimación del recurso promovido por el obligado tributario, y según la cual “estando dirigidas las actuaciones de comprobación a verificar en definitiva la corrección de la situación tributaria de un obligado tributario, como señala el Preámbulo del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y estando directamente conectadas al acto de liquidación, del que son antecedente lógico, la prescripción del derecho a liquidar convierte en inalterable aquella situación tributaria y la función comprobadora no se puede ejercitar, porque el principio de seguridad jurídica y el carácter objetivo de la prescripción impiden que el contribuyente sufra las consecuencias negativas de la inactividad de los órganos de la Administración. En el presente caso, prescrito el derecho de la Administración para practicar la liquidación respecto del ejercicio 1995, en el que se materializó la revalorización, perdió aquella la facultad de ejercer dicho derecho o acción y, en consecuencia, para comprobar si el valor de los bienes revalorizados en ese ejercicio superaba el valor de mercado, al convertirse en irrevisable por la Administración la situación tributaria de la entidad recurrente. Y siendo ello así, y procediendo la Inspección a ejercer funciones comprobadoras y, en función de su resultado, a practicar una regularización consistente en realizar un ajuste negativo por importe de la revalorización al resultado contable declarado en relación con el ejercicio 1995, ya prescrito, tales actuaciones carecen de validez, lo que determina la nulidad de la liquidación relativa al ejercicio 1996, basada en tales actuaciones”.

Frente a ello la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 7090) declara que “La cuestión central de esta casación tiene su origen en la revalorización contable de un inmueble que realizó el sujeto pasivo del impuesto el 31 de diciembre de 1995, que posteriormente enajenó en el año 1996, lo que dio lugar a una importante disminución de patrimonio, que es lo que

prescripción ordena el artículo 68.8¹³⁸. Por eso, la Ley impone inexorablemente que cuando se inician actuaciones comprobadoras sobre un tributo periódico se indiquen expresamente los períodos y conceptos a que se extiende.

fue objeto de comprobación por la Administración Tributaria. El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos impositivos que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos. El recurso debe estimarse, pues la doctrina correcta es la sentada en la sentencia de contraste - la STS de 30 de marzo de 2007 (RJ 2007, 4761) - en la que se afirma que “no solamente las deudas tributarias se presumen autónomas (como señala el art. 62.1 de la Ley General Tributaria), sino que en el presente caso, estamos en presencia de ejercicios impositivos diferentes cada uno de los cuales tiene su propio devengo, su específico hecho imponible, base y cuota tributaria, y en definitiva, su propia regulación normativa que puede, incluso diferir de un ejercicio impositivo a otro. (...) Esto es especialmente claro en supuestos como los examinados en la sentencia impugnada y en la de contraste, en las que el incremento o disminución patrimonial como consecuencia de la enajenación de un bien se calcula en función de la diferencia de precio entre el de la adquisición y el de la venta, pudiendo haber tenido lugar la adquisición en fechas muy anterior”. Y concluye señalando que “debe añadirse que la prescripción recae sobre el derecho a liquidar y no sobre el derecho a investigar y comprobar determinados hechos económicos que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro”.

¹³⁸ C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014, matiza esta afirmación sin desvirtuar el principio general, al señalar que la propia Ley algunas veces establece “cierta conexión entre algunas obligaciones materiales, como hace precisamente en el caso de las obligaciones a cuenta y también en el de la compensación de pérdidas, admitiendo que la rectificación de una se proyecte sobre la posterior, pero justamente porque la primera ha podido redefinirse y determinarse, no estando prescrita, y sin admitir nunca la proyección hacia atrás en el tiempo, ni siquiera no habiendo prescrito la devengada en primer lugar. En todo caso, sin autorizar a extender la comunicación de efectos a aspectos no previstos por la ley”. En el caso de la compensación de pérdidas, es la Ley del Impuesto sobre Sociedades la que permite la comunicación de efectos de una obligación con otra posterior, sujetándolo a determinados requisitos, pero sin derogar el principio de autonomía de las obligaciones, ni desconfigurar la potestad de comprobación ni la prescripción de la obligación tributaria.

Asimismo el Tribunal Supremo¹³⁹ defiende que sólo prescriben los derechos de la Administración a liquidar y recaudar, pues son los expresamente mencionados en el art. 66 de la LGT, como si el resto de actuaciones de la Administración escaparan de ella. Todas las actuaciones de la Administración, y la comprobación es una de ellas, están dirigidas a la liquidación o la recaudación de la obligación tributaria. Por esta misma razón, cuando el art. 68 de la LGT enumera los actos con virtualidad interruptiva de la prescripción, ahora sí especifica las actuaciones conducentes a la liquidación de la deuda tributaria y entre ellas enumera la comprobación. Extinguido el crédito tributario, no pueden ejercitarse los actos y actuaciones en defensa del mismo.

V. Conclusiones

A continuación se glosan las conclusiones alcanzadas en el presente Capítulo:

- La consecuencia principal de la prescripción del derecho a liquidar es la extinción del crédito tributario. Y su lógico corolario es la inalterabilidad de la obligación tributaria, que beneficia tanto al obligado tributario como a los demás obligados al pago de la obligación tributaria.

- Declarada la prescripción de la obligación tributaria en relación con un determinado periodo impositivo, decae la potestad de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria del citado ejercicio, debiendo ser inatacables por inexistencia de derecho para ello, todos los elementos de la obligación tributaria determinados conforme a la pertinente autoliquidación, que

¹³⁹ Vid. Sentencias de 5 de febrero de 2015 (JUR 2015\89825), 26 de febrero de 2015 (JUR 2015\89492) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015\98223).

la Inspección no consideró adecuado inspeccionar en su momento. De ahí que deba asumir las consecuencias de la misma, aunque éstas pudieran haber sido declaradas en su momento contrarias a Derecho o se extiendan a períodos impositivos aún no prescritos, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 70.3 de la LGT, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción.

- El art. 70.3 de la LGT tiene como como destinatario al sujeto pasivo y le impone la carga de la prueba, en plena coherencia con el principio general de carga de la prueba del art. 105.1, que le exige probar en todo caso lo que le favorezca o afirme.

- El art. 70.3 de la LGT no tiene por destinataria a la Administración, como sería necesario si el precepto pretendiera atribuirle facultades de comprobación, o prolongar la prescripción de la potestad de comprobación de las operaciones, que se somete, por tanto, al plazo general.

- La prescripción constituye un límite infranqueable para la actividad de comprobación administrativa.

- La prescripción de la potestad para liquidar afecta a la potestad para comprobar e investigar los hechos relevantes para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, pues aquélla potestad abarca todos los poderes, facultades o posibilidades de actuación, incluidas las comprobadoras, dirigidas a la liquidación de la deuda tributaria. Por tanto, la prescripción del derecho a liquidar recogida en el art. 66 a) de la LGT comprende el derecho a comprobar e investigar.

- La potestad comprobadora cumple, así, una función instrumental, vicaria, respecto a la potestad liquidadora a la que sirve.

- A través de la tarea comprobadora se determinan los hechos relevantes, se califican jurídicamente y se valoran. Los resultados arrojados por esa tarea se utilizan para liquidar la obligación tributaria, determinando su existencia y cuantía. Sin esa previa actividad comprobadora no es posible liquidar. Y si no se puede liquidar, por haber prescrito la obligación tributaria, aquella tarea se convierte en irrelevante o fútil.

- No estamos de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo que proclama que la actividad de comprobación e investigación puede desarrollarse en todo momento sin que quepa establecer un plazo limitativo de dichas facultades. Por las siguientes razones: i) de acuerdo con el art. 148 de la LGT las actuaciones inspectoras solo pueden referirse al “periodo objeto de comprobación”; ii) de la misma manera el art. 149.3 de la LGT alude a la prescripción para comprobar e investigar el “tributo y periodo”; iii) la naturaleza instrumental de la actividad comprobadora respecto de la liquidadora; iv) la configuración de la obligación tributaria de forma autónoma respecto de otras obligaciones, identificándose cada obligación por su presupuesto de hecho, sujeto y objeto, naciendo y extinguiéndose cada uno de forma independiente; v) la propia semántica del art. 115 de la LGT al referir su objeto a la concreta obligación tributaria a la que deben venir referidos los hechos y circunstancias determinantes de su devengo.

CAPÍTULO III

LA COMPROBACIÓN DE DATOS DE PERIODOS PRESCRITOS RELEVANTES PARA PERIODOS NO PRESCRITOS

I. Problemática planteada

La cuestión a la que nos enfrentamos en este capítulo tiene una enorme relevancia práctica, acrecentada en los últimos tiempos por la confusa doctrina del Tribunal Supremo.

La discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en ejercicios afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos.

El análisis de la cuestión presenta, a nuestro juicio, dos vertientes claramente diferenciadas que, si bien se relacionan íntimamente en algunos supuestos, no son en absoluto lo mismo. Por un lado está la cuestión relativa a la carga de la prueba de hechos, acaecidos o no en períodos prescritos, que sean constitutivos de derechos que pretenden ejercitarse. Y, por otro, si prescribe o no la potestad de la Administración a comprobar hechos u operaciones acaecidos en períodos prescritos, aunque no pueda plasmarse en dichos períodos las consecuencias derivadas de su comprobación, mediante la oportuna liquidación.

Para poder enfrentarnos a este espinoso tema, debemos antes precisar nuestra posición en torno a la actividad administrativa dirigida a la comprobación de los hechos relevantes para su liquidación.

II. La potestad de comprobación tributaria

La potestad de comprobación e investigación aparece regulada en la sección sexta, del Capítulo II, del Título III de la LGT, que abarca los artículos 115 y 116.

Señala el artículo 115, en su número primero que “la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto”.

El artículo 115 de la LGT alude a las facultades de comprobación e investigación conjuntamente, contrariamente a lo establecido en el artículo 109 de la LGT de 1963, en el que se distinguía entre comprobación e investigación¹⁴⁰.

El artículo 109.2 destacaba que “la comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles”, frente a la investigación, que se recogía en el párrafo 3 del propio artículo, señalando que la misma “afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo, o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo”.

¹⁴⁰ La comprobación tributaria, como actividad característica del procedimiento de inspección, no sólo goza de la misma naturaleza jurídico-administrativa que la actividad de investigación, sino que, además, ambas se llevan a cabo en un mismo procedimiento hasta el punto que, en los momentos actuales, se confunden a lo largo del procedimiento. Como señalan TEJERIZO LÓPEZ, J.M., MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición, Tecnos, Madrid, 2010, pp. 384 y 385), “aunque el ámbito de la comprobación y la investigación aparecen nítidamente deslindados en este precepto [se refiere al 145.2 y 3 de la LGT], el ejercicio de una y otra se presenta de modo unitario, esto es, como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar, en definitiva, la corrección de la situación tributaria del obligado”.

De esta manera según el art. 109 de la LGT de 1963 se comprueba cuando se declara; y se investiga cuando no se declara o cuando se declara parcialmente¹⁴¹.

En este sentido, SAINZ DE BUJANDA señalaba que “lo que caracteriza a la comprobación y la distingue de la investigación es que su finalidad es corroborar la existencia y exactitud de algo que ha sido previamente conocido por la Administración, en tanto que en la investigación las averiguaciones y pesquisas se encaminan al descubrimiento de hechos o datos extraños a un conocimiento previo”¹⁴².

No obstante, el Reglamento de inspección entonces vigente no parecía hallarse muy seguro de ésta separación conceptual, puesto que se refiere conjuntamente a las actuaciones de comprobación e investigación que se regulan sin establecer, pues, una distinción radical entre la comprobación y la investigación como funciones de la Inspección; comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar en definitiva la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario¹⁴³.

¹⁴¹ L. CORRAL GUERRERO, “Potestad tributaria de comprobación”, en *Cuadernos de Estudios Empresariales*, núm. 3, 1993, p. 59.

¹⁴² F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, p. 321.

¹⁴³ C. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1929, p. 652. Citado por M. PONT MESTRES, “Comprobación e investigación (Artículos 109 a 112)”, en la obra colectiva, dirigida por J. J. Ferreiro Lapatza, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, Vol. 2, 1991, p. 1414; L. SÁNCHEZ SERRANO, “Comprobación e investigación”, en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983, p. 121; A. DURÁN-SINDREU BUXADE, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, PPU, Barcelona, 1989, p. 43.

De forma continuista con aquél Reglamento, el artículo 115 de la LGT opta por tratar de forma conjunta y con un contenido análogo ambas potestades, posiblemente por la dificultad práctica de discernir dónde acaba la comprobación y empieza la investigación.

Esta dificultad ha llevado al legislador a optar por un tratamiento conjunto, siguiendo así la opinión de algunos, que consideraban que en virtud de la difícil distinción entre comprobación e investigación, “sería preferible utilizar solamente el vocablo comprobación, incluyendo en su significado el de la investigación, para explicar más sencilla y abreviadamente la realidad”¹⁴⁴.

La actividad comprobadora constituye el presupuesto de la aplicación de las normas tributarias; es una función (poder-deber) que se le atribuye a la Administración con el fin de que cumpla y desarrolle su función propia: servir con objetividad los intereses generales, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

La posición de la Administración tributaria en el ordenamiento constitucional no es distinta, básicamente, de la que ocupa el resto de la Administración Pública. Y lo mismo cabe predicar de la propia actuación administrativa en materia tributaria, que está sujeta a los mismos condicionamientos impuestos por la Norma Fundamental a la general actuación administrativa. Por tanto, el fundamento y límites constitucionales de la actividad administrativa de comprobación tributaria deben hallarse en los preceptos de la Norma Suprema que recogen la configuración constitucional de la Administración Pública y de su actuación.

¹⁴⁴ L. CORRAL GUERRERO, “Potestades específicas de comprobación tributaria: examen documental y acceso”, *Impuestos*, núm. 8, 1994, p. 16.

Y de entre los principios contenidos en aquellos preceptos constitucionales debe resaltarse, en primer lugar, el principio de legalidad administrativa, que está representado en la fórmula del art. 103.1 de la Norma Fundamental acerca del sometimiento pleno de la Administración a la ley y al Derecho.

Junto al principio de legalidad administrativa, existe otro gran aspecto que configura la posición en que coloca la Constitución a la Administración pública y que ha de ser destacado. Se trata de su posición institucional en cuanto servidora de los intereses generales cuyo fundamento jurídico-constitucional no se encuentra solo en el art. 103.1 del Texto Constitucional, sino también, y en particular, en el art. 31.1 de la Constitución. Y es que en dicho precepto se va a recoger el deber jurídico-constitucional, que afecta a la generalidad de los ciudadanos, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹⁴⁵ mediante un sistema tributario justo basado en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad y que aparece configurado también a través del principio de legalidad tributaria¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Son numerosos los autores que, en la doctrina tributarista española, encuentran también el fundamento de la actividad de comprobación en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos: J. A., SÁNCHEZ GALIANA, “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, *REDF*, núm. 87, 1995, p. 8; C. LOZANO SERRANO, “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, núm. 1, 1990, p. 226; F. ESCRIBANO LÓPEZ, *La configuración constitucional del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 209 y ss.

¹⁴⁶ Así, el Alto Tribunal en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (RTC 1984, 110), cuestionándose acerca de la posibilidad de la Administración de exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente, afirmaba: “No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el artículo 31.1 de la norma fundamental. Y parece inútil recordar –señalaba a continuación– que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa

En este sentido, no puede ignorarse que la justicia tributaria recogida en las normas tributarias sustantivas podría verse vulnerada en la práctica si existieran deficiencias o insuficiencias en la actividad controladora de la Administración tributaria. De ahí la necesidad de dotar a la Administración de medios que posibiliten la verificación de la certeza del contenido de las declaraciones tributarias y el descubrimiento de otros hechos que, si bien son también relevantes tributariamente, no han sido declarados¹⁴⁷.

No obstante, el respeto de los principios de justicia tributaria no debe conseguirse únicamente con una potenciación de los poderes y posibilidades de actuación de la Administración tributaria con una pretendida finalidad de evitar conductas antidefraudatorias, sino que es necesario respetar los principios constitucionales que deben inspirar el gravamen tributario. Se muestra así como

para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta. De ahí también –añadía– la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse (...) a quienes puedan presentar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito (FJ. 3º)

De igual forma, en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76) se afirma que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos comporta para los poderes públicos “exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes”, señalando además que “para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria”.

¹⁴⁷ P. M. HERRERA MOLINA, “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, XI Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, p. 847, se refería a esta cuestión, desde el principio de igualdad, cuando aludía a la eventual existencia de desigualdades en el reparto de la carga tributaria como consecuencia de discriminaciones o arbitrariedades en la gestión.

aquellos principios constitucionales de justicia tributaria constituyen no sólo el fundamento, sino también el límite, desde el plano jurídico-constitucional, que afectará a las actuaciones comprobadoras de la Administración, tanto en su diseño normativo como en su realización en la práctica.

Desde esta perspectiva, la actividad administrativa de comprobación tributaria constituye un instrumento al servicio de la justicia tributaria. Tal y como ha afirmado SÁNCHEZ BLÁZQUEZ “no constituye el fundamento constitucional de la comprobación tributaria, ni indirecto, ni mucho menos directo, una simple lucha contra el fraude fiscal, como ha defendido, sin embargo, el propio Tribunal Constitucional”¹⁴⁸.

Es precisamente en este contexto donde ha de situarse el examen de las posibilidades de actuación de la Administración tributaria sobre periodos impositivos prescritos en orden a la comprobación de los hechos relevantes para la liquidación de los tributos, desde la perspectiva de la verificación acerca del efectivo respeto y garantía de aquellos principios.

III. La carga de la prueba

Tras analizar el concepto de comprobación, debemos referirnos ya a la cuestión relativa a la carga de la prueba de hechos, acaecidos o no en períodos prescritos, que sean constitutivos de derechos que pretenden ejercitarse.

Esta cuestión no puede abordarse sin hacer alusión a la norma general que, sobre la carga de la prueba, contiene la LGT, en su artículo 105.1, norma que, por su importancia, se ha ubicado en el pórtico de la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de

¹⁴⁸ V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 261, 2003,

la misma y que, liderando el artículo cuyo título es precisamente el de “carga de la prueba” –el 105-, dice literalmente lo siguiente: “*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*”

Esta norma, que en parecidos términos se hallaba ya en el artículo 114.1 de la derogada Ley 230/1963, encontraba su fuente en el antiguo artículo 1214 del Código Civil (“*Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone*”); precepto éste que fue derogado por la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, que acogió los principios allí contenidos, incluyendo en su artículo 217 el tema relativo a la “carga de la prueba” en los siguientes términos (por lo que aquí interesa, los apartados 1, 2 y 3 del citado artículo):

“1. Cuando, al tiempo de dictar sentencia o resolución semejante, el tribunal considerase dudosos unos hechos relevantes para la decisión desestimaré las pretensiones del actor o del reconviniente, o las del demandado o reconvenido, según corresponda a unos u otros la carga de probar los hechos que permanezcan inciertos y fundamenten las pretensiones.

2. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvención.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior.”

La función que desempeña el actual artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero de Enjuiciamiento Civil es la de determinar para quién se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.

Teniendo en cuenta estos preceptos, entendemos que podemos llegar a una primera conclusión relevante a los efectos del análisis que estamos efectuando, a saber: cuando sea el obligado tributario quiera hacer valer un derecho (como es el derecho a deducir un determinado gasto, a aplicar una determinada deducción pendiente o a compensar una base imponible negativa procedente de períodos anteriores), es a él al que le incumbe la carga de probar los hechos que constituyan tal derecho¹⁴⁹. Y lo

¹⁴⁹ En relación con la carga de la prueba el Tribunal Supremo ha venido señalando reiteradamente, por todas, Sentencia de 4 de octubre de 2001 (JT 2001, 1637), que "a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 (RJ 2000, 1044) compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente, tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el *onus probandi*. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 de la Ley General Tributaria, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas". Por su parte, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 (RJ 2001, 3739) se recuerda, en relación con la cuestión de la carga de la prueba, analizando el artículo 1214 del Código Civil, que: "en nuestra STS de 31 de enero de 1981 (RJ 1981, 1021) tuvimos ocasión de afirmar que la jurisprudencia ha matizado indiscutiblemente el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza".

Y añade: "En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código

mismo se puede predicar de la Administración tributaria: si es ésta la que pretende regularizar los ingresos declarados por el obligado tributario, incrementándolos, imputarle alguna renta no declarada o aumentarle cuotas del IVA devengado no consignados en la declaración, debe ser ella la que acredite los hechos que sustenten dichas pretensiones.

Centrándonos ahora en los casos en que sea el obligado tributario el que pretenda ejercer un derecho, tal carga de la prueba no implica necesariamente, a nuestro juicio, que la Administración no pueda o, incluso, que no deba¹⁵⁰ realizar aquellas actuaciones que estén en su mano para probar tales hechos, sino que, si en última instancia los hechos no resultan acreditados, los efectos negativos de esa falta de acreditación han de recaer, inevitablemente, sobre aquel a quien aquéllos favorecen, impidiéndole por tanto que pueda ejercitarlos. Es por tanto al contribuyente

Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995 (RJ 1995, 2492), así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor". Efectivamente, en la citada Sentencia de 17 de marzo de 1995 se señala que "procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 (RJ 1989, 2240) y 13 marzo (RJ 1989, 1976) y 24 enero 1989 (RJ 1989, 475), y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 199 (RJ 1991, 9383) y 19 febrero 1994 (RJ 1994, 1394)".

¹⁵⁰ Como señala D. MARÍN-BARNUEVO FABO, "La distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario", *REDF*, núm. 94/1997, p. 195, la regla general de distribución de la carga de la prueba en el proceso civil debe matizarse en el ámbito tributario, por la falta de alteridad de la actividad probatoria, el principio inquisitivo que rige en los procedimientos tributarios, el carácter legal e indisponible de la obligación tributaria y la objetividad con la que debe servir la Administración a los intereses generales, por lo que "la Administración tiene una obligación genérica de aportar cuantas pruebas sean relevantes para el conocimiento de la verdad, con independencia de que la carga de su prueba le esté atribuida a ella misma o al obligado tributario".

“beneficiado” del ejercicio del derecho al que debe interesar, primordialmente, la prueba de los hechos y el que, por tanto, debe asumir como suya tal obligación de acreditación.

Este es, a nuestro juicio, un principio general que debe operar con independencia de que el derecho que se pretenda ejercer tenga o no su origen en hechos producidos en un período prescrito. Desde el momento en que produzca efectos en un período susceptible de ser liquidado por la Administración, el meritado principio de la carga de la prueba ha de imperar necesariamente, como un principio básico de toda actividad probatoria.

Así, resulta lógico afirmar que, si un contribuyente pretende deducirse fiscalmente la amortización correspondiente a un inmueble adquirido veinte años atrás, debe acreditar ante la Administración los hechos que configuran ese derecho, a saber: la propia adquisición del inmueble, fecha de adquisición, importe, afectación al patrimonio empresarial, contabilización, etc.

Por tanto, cuando hablamos de derechos que el contribuyente pretende ejercitar, entendemos que el debate no se centra tanto en si la Administración puede o no comprobar ejercicios prescritos, como en la obligación de aquél de probar aquellos hechos que configuren ese derecho que pretende ejercitarse en períodos no prescritos, independientemente de que tales hechos pudieran o no haber ocurrido en períodos impositivos respecto de los que haya prescrito la potestad de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Repárese, a estos efectos, en lo que la LGT dispone en su artículo 70.3: “La 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.”

Si bien para el caso que contemplamos este precepto podría calificarse como innecesario, e incluso tautológico, ya que la obligación de acreditación nace del propio artículo 105.1 de la LGT, lo cierto es que no hace sino reforzar la posición que se acaba de exponer. Todo ello sin perjuicio de la utilidad que dicho precepto tiene en otros supuestos que comentaremos más adelante.

IV. Alcance de la obligación de justificar los datos de periodos prescritos

No obstante lo anterior, la discusión no queda agotada por las conclusiones a las que hemos llegado en el apartado precedente.

Por un lado, porque no siempre es el contribuyente el que quiere hacer valer un derecho, sino que también la Administración tributaria, en su función de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, es titular de derechos que quiere y debe ejercer. En estos casos, la carga de la prueba de los hechos se le impone a ella e, inevitablemente, ello nos lleva a la cuestión de hasta dónde puede llegar para acreditar dichos presupuestos fácticos.

Por otro lado, porque aun cuando fuera el contribuyente el que debe probar hechos –fríos y objetivos- para ejercer su derecho, no debemos dejar de preguntarnos hasta qué punto la Administración puede realizar consideraciones jurídicas sobre esos hechos pretéritos, o la falta en los mismos de los requisitos exigidos por la norma, que podrían incidir en la aplicación de cualesquiera beneficios posteriores.

Ambas cuestiones nos llevan, a nuestro juicio, a la misma pregunta relativa a si la Administración puede o no ejercer la facultad de comprobar “períodos prescritos” o,

lo que es lo mismo, si prescribe o no el derecho de la Administración para comprobar hechos acaecidos en períodos impositivos sobre los que sí ha prescrito el derecho a liquidar.

En nuestros días la Administración tributaria defiende que la regulación contenida en el art. 70.3 de la LGT carecería de sentido si la inspección no pudiera comprobar las magnitudes que son determinantes de la liquidación que se comprueba, aunque tales magnitudes procedan de ejercicios prescritos.

Tal interpretación que menoscaba la eficacia del instituto prescriptorio tal y como se ha venido entendiendo de manera indubitada, solo podría tener lugar si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen. Pero es que no se encuentra un solo artículo en la normativa tributaria del que pueda colegirse tal interpretación, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de ninguna Ley.

La previsión contenida en el art. 70.3 de la LGT no permite afirmar que el titular del poder legislativo haya querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. La redacción del artículo 70.3 no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísimo calado, pues se limita el precepto a señalar que *"la 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"*, expresión que no habilita a entender que la

Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que es inatacable¹⁵¹.

El art. 70.3 dispone que la obligación de justificar los datos originados por operaciones de períodos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda afectada por las operaciones. A continuación vamos a desbrozar los conceptos contenidos en el citado precepto.

Cuatro interrogantes plantea este precepto. Primero, qué significa la “obligación de justificar”; segundo, qué hay que justificar; en tercer lugar, qué significa el término “procedencia”; y cuarto, el significado del término “datos”.

Según la definición del diccionario de la Real Academia Española justificar significa “probar algo con razones convincentes, testigos o documentos”; el término

¹⁵¹ En sentido contrario, Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2013 (RJ 2013, 6005) en la que el Alto Tribunal afirma “ha de rechazarse, de otro lado la existencia de valores firmes para la Administración por haber sido determinados tales valores en el año 1989 por arrendador y arrendatario y no haber procedido la Administración a su rectificación. Efectivamente, el que tales valores hayan sido aceptados para ejercicios ya prescritos no implica que la Administración haya de pasar por ellos cuando se trata de hacerlos valer (sus efectos) en ejercicios no prescritos. Efectivamente, una cosa es que no se puedan revisar los ejercicios prescritos, y, otra, bien distinta, que la Administración tenga que pasar por decisiones de terceros que por afectar a ejercicios prescritos no pueden ser revisadas pero siguen produciendo efectos, integrantes del hecho imponible, sobre ejercicios no prescritos. Pues bien, las afirmaciones, negadoras de la posibilidad de comprobar los valores declarados por los administrados por el hecho de que tales declaraciones fueron realizadas en ejercicios prescritos y no han sido rectificadas por la Administración, son rechazables y no tienen sustento en la doctrina de los actos propios. En primer lugar, porque los actos de los que surge la doctrina de los actos propios referidos a la Administración requieren que los mismos hayan sido dictados por la Administración, lo que evidentemente aquí no sucede, pues, por definición, el acto en cuestión es un acto unilateral o bilateral, pero ajeno a ella. En segundo término, el hecho de que la Administración no haya comprobado dicho acto dentro del periodo prescriptivo no convierte el acto en cuestión en un acto propio de la Administración en virtud de la prescripción, sino en un acto no susceptible de modificación por la Administración, lo que es una cosa diferente.”

“procedencia” es usado por el precepto para designar qué hay que acreditar o justificar. El artículo lo anuda explícitamente con origen, distinguiendo claramente entre los datos a justificar y las operaciones que los originaron, y erigiendo como objeto directo del verbo justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones de períodos prescritos. Obligación de justificar, por tanto, que no recae sobre tales operaciones sino sobre los datos derivados de ellas.

Por tanto, podemos sostener que el artículo versa (i) sobre una obligación de prueba (“acreditar” o “justificar”), (ii) impone probar la “procedencia” de datos cuyo rasgo común e identificador, en términos legales, es su “origen en operaciones de períodos prescritos”, con lo que enlaza la “procedencia” u objeto de la prueba con el “origen” de los datos; (iii) refiere la prueba a datos, no a las operaciones de que derivan, “atendiendo a que las operaciones pertenecen al mundo pretributario de la realidad económica o financiera del contribuyente, mientras los datos, son realidades exclusivamente tributarias nacidas o derivadas de aquella otra previa al determinar la obligación” (LOZANO SERRANO)¹⁵².

Es coherente la utilización legal del término “procedencia” como origen¹⁵³ y no en su acepción de “conformidad a derecho” o de “fundamento legal”, pues el precepto contempla una obligación y regula un medio de prueba. Y esa actividad probatoria nunca podrá recaer sobre las tareas de interpretación y aplicación normativa que explicarían, en su caso, aquella conformidad jurídica, pues según el viejo adagio latino, se prueban los hechos, no el derecho.

¹⁵²C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014.

¹⁵³ Según el diccionario de la RAE, en su primera acepción, procedencia significa “Origen, principio de donde nace o se deriva algo”.

Piénsese por ejemplo en un fondo de comercio originado como consecuencia de una operación de fusión acogida al régimen fiscal especial. Ese fondo de comercio se habrá ido amortizando a lo largo de los años y como consecuencia del inicio de actuaciones inspectoras la Administración tributaria cuestiona la conformidad a derecho del ajuste negativo a la base imponible realizado por el obligado tributario al socaire de la no conformidad a derecho de la operación de fusión llevada a cabo en un ejercicio prescrito.

A nuestro entender, según el art. 70.3 de la LGT, el obligado tributario habrá de probar en el momento de la deducción de la amortización del fondo de comercio que efectivamente se produjo la fusión u operación de reestructuración, que la misma se acogió al régimen fiscal especial, el nacimiento del fondo de comercio como consecuencia de la misma, su importe. Pero no puede ser objeto de prueba la corrección de la aplicación normativa del acogimiento al régimen fiscal especial, que es una conclusión, mejor o peor fundada, derivada de un razonamiento jurídico, no de una prueba. La ley no autoriza a reconstruir, comprobar o debatir los hechos y la aplicación normativa plasmados en la autoliquidación del ejercicio prescrito, por determinantes que sean sus datos para la obligación del Impuesto sobre Sociedades no prescrito. No puede exigírsele ya al obligado tributario la prueba de la realidad y corrección jurídica de la operación de reestructuración, pues ello ya no se puede obtener de la documentación en poder del contribuyente.

Por eso, el art. 70.3 refiere la obligación a los datos y no a las operaciones que los originaron, y el art. 106.5, como veremos, acota su mandato de acreditación a las partidas negativas, pero no a la autoliquidación, la contabilidad ni su documentación soporte, para los que no exige acreditarlas, sino meramente exhibirlas, es decir, que existían y explican el origen (“la procedencia”) y la cuantía de las partidas a compensar.

“Exhibición” cuyo significado en derecho, según la RAE, es “presentar escrituras, documentos, pruebas, etc., ante quien corresponda”. Es decir, mera presentación, que excluye cualquier atisbo de razonamiento o fundamentación de su contenido fáctico ni de su corrección jurídica.

Asimismo, el artículo 70 lleva por título “efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales” lo que excluye completamente que su contenido pueda afectar siquiera mínimamente a la obligación tributaria principal. Esta especialización del precepto conduce sin violencia alguna a la conclusión de que el mandato del tercer párrafo del art. 70 de la LGT se ciñe a la conservación de los documentos originarios de los datos incorporados a autoliquidaciones posteriores para verificar su origen, pero no para comprobar su legitimidad, tarea que sólo puede ser realizada por la Inspección en el periodo impositivo en que el antecedente fáctico se haya producido, y mientras no se haya producido la prescripción.

Por todo lo anterior, no le es dable a la Administración analizar con ocasión de la comprobación de ejercicios posteriores la naturaleza jurídica de los requisitos de cuyo cumplimiento dependa la existencia del presupuesto de la norma tributaria, cuando éstos tuvieron lugar rebasado el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria.

El artículo 70.3 de la LGT no ha modificado el régimen tributario de la prescripción¹⁵⁴. Del mismo la LGT de 2003 no ha alterado esta materia ni en su conjunto ni en el artículo sometido a discusión¹⁵⁵.

¹⁵⁴ En este mismo sentido, C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014, para quien “el art. 70.3 no es tampoco un precepto sobre la prescripción, pese a insertarse entre los que la LGT dedica a este instituto, ni está prolongando su plazo respecto a las obligaciones formales de un ejercicio con pérdidas, pues no lo dice ni permite deducir de su texto una excepción tan relevante a la ordenación

Esta conclusión ha de quedar reforzada por el principio de reserva de ley tributaria¹⁵⁶ que establece el artículo 8 de la propia LGT que indica que, en todo caso, se ha de regular por ley -por ley tributaria, si atendemos al título de ese artículo-, entre otras cosas, el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción, así como de las causas de interrupción de su cómputo.

El art. 70.3 de la LGT tiene como destinatario al sujeto pasivo y le impone la carga de dicha prueba, en plena coherencia con el principio general de carga de la prueba del art. 105.1, que le exige probar en todo caso lo que le favorezca o afirme¹⁵⁷.

de la prescripción tributaria. Lo que hace es deslindar la carga probatoria de la compensación, que se mantiene mientras ésta no prescriba, de la prescripción del ejercicio en que se originaron las partidas compensables”.

¹⁵⁵ Ni el Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la LGT, de junio de 2001, ni el de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la LGT, de 2003, se refieren al mandato contenido en el art. 70.3 de la LGT, lo que podría tomarse como indicio de que era una cuestión pacífica que no suscitaba problemas dogmáticos ni aplicativos. Tampoco los debates parlamentarios de la LGT abordaron la cuestión, pasando tal cual el texto del Proyecto de Ley al de su aprobación definitiva.

¹⁵⁶ Sobre el ámbito de la reserva de ley, E. GONZÁLEZ GARCÍA, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, vol. II, p. 976; y F. PÉREZ ROYO, “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972, p. 232.

Asimismo, R. FALCÓN Y TELLA, recuerda que la prescripción no forma parte de los elementos configuradores del tributo, por lo que no está cubierta por la reserva de ley contenida en los artículos 31.3 y 133 de la Constitución (*La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp. 53-55). Y añade que la exigencia de ley para regular la prescripción en el ámbito tributario es una consecuencia necesaria del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria que el art. 8 se limita a recoger.

¹⁵⁷ Para C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014, la mera lectura aislada del art. 70.3 LGT “le haría incurrir en obviedad, o en que no añade nada al ordenamiento. Su texto, en efecto, se limita a señalar que la obligación de justificación por el sujeto pasivo se mantiene mientras no prescriban las obligaciones afectadas por la compensación, lo que es evidente y ya se impone por

En cambio, no tiene por destinataria a la Administración, como sería necesario si el precepto pretendiera atribuirle facultades de comprobación en sentido propio, o prolongar la prescripción de la potestad de comprobación de las operaciones, que se somete, por tanto, al plazo general. Evidentemente, se mantiene la potestad de la Administración de examinar la prueba y constatar su validez y suficiencia; es decir, de constatar que los datos son los que en su día y por su mismo importe se liquidaron o autoliquidaron en consonancia con la contabilidad y su soporte documental¹⁵⁸.

V. Obligaciones conexas

Son obligaciones conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulte afectado o se determine en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto. La conexión existente entre algunas obligaciones tributarias puede conllevar en la práctica una cierta problemática que afecta a su cumplimiento, como ocurre, por ejemplo, en los supuestos de regularización por imputación temporal incorrecta en materia del IS; en el ámbito del IRPF, atendida la interrelación entre la obligación del retenedor y la del contribuyente¹⁵⁹; e incluso en situaciones que generan el deber de

el principio general del art. 105.1 de carga de la prueba. Con la única consecuencia, a tenor del art. 106.5, de que si no conserva y aporta la documentación exigida por este precepto carecería de dicha prueba, no siendo admitida entonces la compensación”.

¹⁵⁸ Para S. MONTESINOS OLTRA, “La comprobación de los elementos del tributo originados en periodos prescritos”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, Tomo I, p. 1327, el art. 70.3 admite algún tipo de actividad administrativa de comprobación, siquiera sea la limitada al examen de los soportes documentales exigidos, y, por tanto, la posibilidad de denegar la aplicación de las magnitudes tributarias a las que se refiere.

¹⁵⁹ Véase, a este respecto. A. CAYÓN GALLARDO, “Comprobación a retenedores y posible enriquecimiento injusto de la Administración: la doctrina del TS y sus efectos”, en *RTT*, núm. 82, 2008, pp. 13-19.

satisfacer varios tributos que, indefectiblemente, quedan unidos entre sí, como puede ser el caso del IS y del ITPyAJD¹⁶⁰.

En este sentido, puede ocurrir que se inicie un procedimiento de inspección sobre una única obligación tributaria que, sin embargo, puede hallarse vinculada con otras obligaciones sobre las cuales se proyecten necesariamente los efectos derivados de la actuación inspectora debido, precisamente, a la conexión existente entre éstas y la obligación tributaria sometida a comprobación.

Esta situación puede materializarse, en definitiva, tanto en los casos en los que se comprueban distintas obligaciones correspondientes a un mismo tributo, pero relativas a distintos períodos impositivos, como cuando la comprobación alcanza a diferentes tributos que se hallan relacionados.

El problema a dilucidar se sitúa en torno a la prescripción, planteándonos cuáles son los efectos que puede desplegar la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria “originaria” sobre las obligaciones tributarias conexas.

Como es sabido, el artículo 67.1 a) de la LGT señala que el plazo cuatrienal de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la práctica de una liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente al de finalización del plazo reglamentariamente establecido para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. Por su parte, el artículo 68.1 del mismo texto legal recoge las diversas causas de interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la potestad comprobadora y liquidadora de la Administración, contemplándose -entre otras- las

¹⁶⁰ En torno a la prescripción de las obligaciones conexas, véase C. GARCÍA NOVOA, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2011, pp. 56 y ss.

actuaciones tendentes a la regularización de la deuda tributaria y realizadas con conocimiento formal del obligado tributario, la interposición de recursos y reclamaciones, así como cualquier acción fehaciente del obligado conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda.

La disyuntiva estriba, pues, en conferir a las diversas relaciones jurídicas confluyentes en un determinado impuesto un carácter estanco o comunicante, a efectos de la prescripción. Cuestión esta de extrema relevancia práctica, ya que decantarse por una u otra opción implica reconocer o no virtualidad interruptiva del cómputo del plazo de prescripción de que dispone la Administración para comprobar y liquidar la obligación tributaria principal a actuaciones que, *stricto sensu*, pertenecen al ámbito de otras relaciones jurídicas diferentes a aquélla que une a la Hacienda Pública con el sujeto pasivo del tributo. Piénsese, a modo de ejemplo, en la impugnación en vía administrativa de un acto administrativo que modifica las bases imponibles negativas declaradas por un obligado tributario en un determinado ejercicio o en la solicitud de incoación de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones presentada por el sujeto que acreditó incorrectamente unas deducciones en un concreto periodo impositivo. En suma, ¿interrumpen o no el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración a determinar la cuota tributaria del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio posterior en que se aplicaron las citadas deducciones o se compensaron las bases imponibles negativas, las actuaciones originarias relativas a la impugnación del acto administrativo y la solicitud de rectificación ?

De lo que se trata es de resolver si la virtualidad interruptiva atribuida a las actuaciones desarrolladas en relación con una concreta obligación tributaria puede comunicarse a otra obligación diferente, pero íntimamente ligada a la primera.

Pues bien, la vigente LGT circunscribe los supuestos de interrupción de los plazos de prescripción del “derecho” de la Administración para liquidar la deuda tributaria a aquellas actuaciones administrativas o de los propios particulares, directamente relacionadas con la obligación tributaria de la que aquélla trae causa. Ello supone, en principio, negar un efecto interruptivo de la prescripción a cualesquiera otros hechos dirigidos a la comprobación o regularización de obligaciones surgidas en el seno de relaciones jurídicas distintas, aun cuando todas ellas ostenten una innegable conexión. Lo cual parece hundir sus raíces en las exigencias del principio de seguridad jurídica, al excluirse la posibilidad de que se interrumpa el cómputo de los plazos de prescripción por actuaciones llevadas a cabo, no sólo respecto de obligaciones tributarias diversas, sino también sin conocimiento formal de los obligados a cumplir la obligación principal (piénsese por ejemplo en la impugnación en vía administrativa de un acto de repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido).

De esta forma, cuando la Administración tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexa aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios (también el acreedor público) pueden resultar gravemente perjudicados¹⁶¹, produciéndose un enriquecimiento injusto del erario público.

¹⁶¹ Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, en su versión sometida a información pública de 23 de junio de 2014.

Este enriquecimiento se pone de manifiesto, por ejemplo, en los supuestos en que un obligado tributario dota contablemente una provisión que considera fiscalmente deducible en su declaración del Impuesto sobre Sociedades, y que un año después procede a revertir, por lo que el contribuyente realiza un ajuste positivo a su base imponible para computar fiscalmente el citado ingreso.

La dificultad se plantea cuando iniciado un procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades y referida al período impositivo en que el obligado tributario dotó la provisión, se declara improcedente la deducibilidad de la misma, debiendo tributar el contribuyente de forma distinta a tenor de la nueva liquidación girada a resultas de las actuaciones de comprobación.

Así las cosas, declarada por el órgano inspector la improcedencia de la deducibilidad de la citada provisión, se podría colocar al contribuyente en una evidente situación de indefensión, pues, en la medida en que su propio plazo de prescripción en relación con el ejercicio posterior en que se consignó el ingreso no se consideró interrumpido por las actuaciones inspectoras, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la reversión ejecutada un año después se encontraría prescrito (nótese que el ejemplo analizado exige que el procedimiento inspector se prolongue durante varios años, para que se produzca la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, supuesto, por otra parte, no inusual en la práctica)¹⁶².

¹⁶² Este enriquecimiento injusto fue el que llevó al Consejo de Defensa del Contribuyente a plantear la Propuesta normativa 3/2007 “De modificación del artículo 68.3º de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, relativa a la extensión de los efectos interruptivos de la prescripción de una obligación tributaria a los plazos de prescripción de las obligaciones conexas por aplicación de un régimen de diferimiento”. El Consejo proponía añadir un nuevo apartado c) al artículo 68.3 con el siguiente texto: “c) En el caso de los ingresos efectuados como consecuencia de los supuestos

Esta imposibilidad de solicitar la devolución del impuesto satisfecho en los años sucesivos, motiva una doble tributación como consecuencia de la prescripción del periodo impositivo en que la reversión se realizó que, lógicamente, no redundará sino en beneficio de la propia Administración tributaria que, como resultado de la ausencia de resolución satisfactoria de este aspecto de las obligaciones conexas por parte del legislador, se enriquece injustamente.

En previsión de esta situación lo más probable es que el contribuyente, para evitar su futura posible indefensión ante una eventual prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos cuando, finalmente, concluyan las actuaciones inspectoras e, hipotéticamente, se declare la no deducibilidad de la provisión dotada, podría incluso aventurarse a presentar dicha solicitud de devolución antes de que finalice el procedimiento inspector, pese a la manifiesta incoherencia de tal actuación por parte del contribuyente, a fin de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción respecto de su derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos¹⁶³.

de diferimiento establecidos en la ley del impuesto, por cualquier actuación de la Administración tributaria a que se refiere el apartado 1.a) en relación con los elementos de la obligación tributaria que dio lugar al diferimiento”.

¹⁶³ Advierte acertadamente A. RIBES RIBES (“Obligaciones tributarias y enriquecimiento injusto”, *Crónica Tributaria*, núm. 130/2009, p. 77) “que la regla a aplicar en el supuesto que nos ocupa es la prevista en el artículo 67.1 LGT, que señala que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en el que se realizó el ingreso indebido. No resulta de aplicación, por el contrario, la regla especial del cómputo del plazo de prescripción establecida para los casos en los que los ingresos indebidos son declarados como tales por una sentencia o resolución administrativa, que dispone que el plazo de prescripción para solicitar la devolución se inicia al día siguiente de aquel en el que la citada sentencia o resolución hubiera adquirido firmeza. A diferencia de este supuesto, los casos en los que se desarrolla un procedimiento inspector resolviendo declarar la improcedencia de la aplicación de un régimen de diferimiento, no suponen declaración alguna de ingresos indebidos, lo que imposibilita traer a colación la regla especial reseñada”.

En definitiva, como hemos visto, la existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la vigente LGT¹⁶⁴.

Por este motivo, en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT se regula de manera expresa el régimen de prescripción de obligaciones tributarias conexas, cuestión muy controvertida, ya que en el momento en el que la Administración tributaria realice una comprobación de una obligación o impuesto en particular, la interrupción de la prescripción se aplicará automáticamente a todas las obligaciones que estén relacionadas con dicha obligación titularidad del mismo obligado, aun cuando no se haya iniciado un procedimiento de comprobación formal sobre las citadas obligaciones conexas¹⁶⁵.

¹⁶⁴ Tal como advierte M. T. SOLER ROCH, uno de los problemas más importantes que genera la interdependencia entre obligaciones tributarias es, precisamente, el de la prescripción (“Las obligaciones tributarias: autonomía versus dependencia” AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi-Thomson Reuters, Navarra, 2010, p. 635): “la consideración autónoma de las obligaciones tributarias conlleva como consecuencia la incomunicación del régimen de la prescripción y esta incomunicación, en el caso de las obligaciones tributarias interdependientes, puede tener efectos irreversibles y consecuencias contrarias a la racionalidad y justicia del ordenamiento tributario. Ello no obstante y como también advertimos, debe tenerse en cuenta que la solución normativa de este problema no es sencilla, porque el instituto de la prescripción es un instrumento muy sensible y cualquier modificación del mismo debería realizarse con suma cautela y teniendo en cuenta las exigencias del principio de seguridad jurídica que fundamenta esta figura”.

¹⁶⁵ La solución introducida en el Anteproyecto fue ya propuesta por A. RIBES RIBES (“Obligaciones tributarias y enriquecimiento injusto”, *Crónica Tributaria*, núm. 130/2009, p. 78), donde la autora apuntaba ser consciente del “recelo que a priori podría suscitar la introducción de una medida de este tipo. Incluso podría aducirse que, la pretendida extensión del efecto interruptivo de la prescripción a las obligaciones conexas respecto de aquella que está siendo objeto de investigación, comportaría el riesgo de un posible bloqueo en relación con el cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes, motivo por el cual la solución que sugerimos podría considerarse inidónea. A nuestro juicio, sin embargo, una futura regulación legal en este sentido

Asimismo, se regula el cauce procedimental a través del cual la Administración ejercerá su derecho a determinar la deuda tributaria, interrumpido conforme a lo anteriormente expuesto (art. 68.9); se posibilita la compensación de oficio de posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes (art. 73.1), y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado tributario (arts. 224.5, 233.7 y 239.7).

El nuevo art. 68.9 incorporado por el Proyecto de Ley dispone: “9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley relativo a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción el plazo de prescripción de los derechos a que se refieren los párrafos a) y c) del citado artículo relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto”.

Según el precepto transcrito es necesario que las obligaciones tributarias conexas se refieran al mismo obligado tributario, por lo que quedan fuera del alcance de la citada disposición las obligaciones conexas en las que intervienen obligados tributarios

resolvería satisfactoriamente la problemática generada en los supuestos de diferimiento, modulando la aplicación de la prescripción tributaria con pleno respeto a los principios y garantías constitucionales vigentes en materia tributaria”.

distintos, como sucede en el campo del IVA, en que, por su propia mecánica es habitual que las actuaciones respecto de un obligado tributario tengan repercusión sobre otros operadores. Lo mismo sucede con las retenciones.

En cuanto al aspecto temporal, pueden tratarse de obligaciones correspondientes a distintos periodos impositivos, por lo que tienen expresa cabida todas las cuestiones referentes a la imputación temporal en diferentes ejercicios de las partidas correspondientes a un mismo impuesto (libertad de amortización, plusvalía cuya tributación conforme al criterio de caja se difiere en ejercicios pendientes de declarar, la deducibilidad de provisiones pendientes de revertir, etc.).

Por lo que se refiere al aspecto objetivo, para que el precepto normativo pueda operar es necesario que se produzca una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, “de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas”. Es decir, es necesario que los elementos o criterios derivados de la comprobación de una obligación afecten a otra. Por tanto, podría ocurrir que fuera comprobado el “criterio” utilizado por un obligado tributario para calcular el volumen de operaciones a efectos del IVA y que esta comprobación interrumpiera el periodo de prescripción en relación con el IS (recuérdese que el volumen de operaciones a efectos del IVA tiene relevancia a los efectos de calcular, por ejemplo, los pagos fraccionados); de mismo modo, la comprobación de los criterios para que una entidad sin ánimo de lucro disfrute del régimen fiscal especial a efectos del IS, podría determinar la interrupción de la prescripción a efectos del IAE (pues la exención del IAE establecida en el artículo 15 de la Ley 49/2002 se aplica a las actividades económicas desarrolladas por las entidades sin fines lucrativos que cumplan

los requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial, opten por acogerse al mismo y que estén incluidas en alguno de los supuestos del artículo 7 de dicha ley).

Asimismo, los “elementos” derivados de la comprobación de una obligación pudieran resultar afectados por otra. Es el caso de la comprobación de la deducibilidad del gasto soportado por un obligado tributario por el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica para determinar el rendimiento neto de su actividad económica en el IRPF, que podría determinar la interrupción de la prescripción del impuesto especial.

De acuerdo con lo anterior, si bien la introducción de esta solución normativa elimina alguno de los problemas apuntados, introduce otros nuevos, y puede ser una fuente inagotable de controversia fiscal, si no es utilizada con suma cautela por los órganos encargados de la aplicación de los tributos, al interrumpir la prescripción de obligaciones sobre las que no se ha iniciado un procedimiento de comprobación formal.

Una posible solución preventiva pasaría, tal y como ha propuesto el profesor PALAO TABOADA, por aumentar los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios, advirtiendo en el propio acto de comunicación de inicio del procedimiento de comprobación el alcance de la interrupción de la prescripción respecto de otras obligaciones tributarias conexas.

Otra posible solución podría ser que la interrupción de la prescripción relativa a obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario se limite a un único concepto impositivo.

De otra forma, si el precepto proyectado mantiene su redacción, la única alternativa será confiar en la acción correctora de los tribunales para remediar sus efectos.

VI. Conclusiones

Finalmente, pasamos a exponer las conclusiones alcanzadas en este capítulo:

- Cuando hablamos de derechos que el contribuyente pretende ejercitar, persiste la obligación del sujeto pasivo de probar aquellos hechos que configuren ese derecho que pretende ejercitarse en períodos no prescritos, independientemente de que tales hechos pudieran o no haber ocurrido en períodos impositivos respecto de los que haya prescrito la potestad de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- El artículo 70.3 de la LGT refiere su contenido a la prescripción de las obligaciones formales, por lo que no puede afectar al contenido de la obligación tributaria principal.

- En concreto, habilita a la Administración al examen de los soportes documentales exigidos para acreditar el derecho de que se trate, comprobación formal inherente al examen de la prueba aportada, pero impide una comprobación “plena”, en el sentido del art. 115 de la LGT, esto es, “verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto”.

- Resulta indubitado que el art. 70.3 de la LGT no permite a la Administración determinar una eventual deuda tributaria correspondiente al periodo impositivo prescrito.

- El mandato del tercer párrafo del art. 70 de la LGT se dirige al obligado tributario y se ciñe a la conservación de los documentos originarios de los datos incorporados a autoliquidaciones posteriores para verificar su origen,

pero no para comprobar su legitimidad, tarea que sólo puede ser realizada por la Inspección en el periodo impositivo en que el antecedente fáctico se haya producido, y mientras no se haya producido la prescripción.

- La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la vigente LGT. El Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT viene a colmar esa laguna a través de la introducción de un precepto que regula de manera expresa el régimen de prescripción de obligaciones tributarias conexas, cuestión muy controvertida, ya que en el momento en el que la Administración tributaria realice una comprobación de una obligación o impuesto en particular, la interrupción de la prescripción se aplicará automáticamente a todas las obligaciones que estén relacionadas con dicha obligación titularidad del mismo obligado, aun cuando no se haya iniciado un procedimiento de comprobación formal sobre las citadas obligaciones conexas.

- Tal vez sería más recomendable limitar la interrupción de la prescripción relativa a obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario exclusivamente a un único concepto impositivo, o al menos, aumentar los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios, advirtiendo en el propio acto de comunicación de inicio del procedimiento de comprobación el alcance de la interrupción de la prescripción respecto de otras obligaciones tributarias conexas.

CAPÍTULO IV

LA PRESCRIPCIÓN DE LA POTESTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA COMPROBAR BASES IMPONIBLES NEGATIVAS ACREDITADAS EN PERIODOS IMPOSITIVOS PRESCRITOS

I. Problemática planteada

En la actualidad ha resurgido un debate que nunca ha languidecido, el de si la prescripción de los ejercicios en que se originaron las partidas negativas impide a la Administración comprobarlos o, si como sostienen el TEAC y las últimas sentencias del Tribunal Supremo¹⁶⁶, la potestad de comprobación no prescribe y permite examinar la corrección fáctica y jurídica de las partidas compensables determinadas en su día a efectos de impedir su compensación en ejercicios no prescritos.

Algunos autores han defendido que en los supuestos en los que no existe crédito tributario en sentido estricto, porque el resultado de la autoliquidación del Impuesto arroja saldo negativo, la Administración puede comprobar en cualquier momento la corrección de la autoliquidación del obligado tributario. Es decir, que al no existir en aquellos periodos una obligación tributaria principal, no podría aplicarse a los mismos la denominada prescripción del derecho a liquidar, por inexistencia de objeto.

Así, TRIGO Y SIERRE después de defender el crédito tributario como objeto de la prescripción del derecho a liquidar y sus efectos indirectos sobre las potestades de liquidación y recaudación, afirma que “no habiendo deuda tributaria, como sucede en

¹⁶⁶ Nos referimos a las Sentencias de 6 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8059), 14 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8060), 9 de diciembre de 2013 (JUR 2014, 8845) y 19 de febrero de 2015 (JUR 2015, 73769).

los casos en los que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades resulta negativa, no existe ningún derecho en favor de la Administración. En ausencia de un derecho no puede hablarse de prescripción del mismo. El ejercicio de las potestades administrativas no se encuentra en este caso limitado ni condicionado, pues tales potestades son imprescriptibles y no inciden sobre un derecho prescrito (...). En conclusión, la facultad administrativa de comprobación de los hechos determinantes de las bases imponibles negativas no se ve afectada por los plazos de prescripción de la obligación tributaria y puede ejercerse más allá de los mismos”¹⁶⁷.

Esta concepción ha sido seguida por la doctrina administrativa. Es el caso, por ejemplo, de las Resoluciones del TEAC de 19 enero 2001¹⁶⁸ y de 22 diciembre 2000¹⁶⁹ donde el Tribunal afirma en relación con la comprobación de la base imponible negativa de un periodo prescrito compensada en un periodo no prescrito que “debe concluirse que prescribe el derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias e imponer sanciones pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en periodos impositivos respecto de los cuales la facultad liquidadora y sancionadora de la Administración no haya prescrito, criterio mantenido por este Tribunal en reiteradas resoluciones”.

¹⁶⁷ L. F. TRIGO Y SIERRE, “El ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración con relación a las bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades”, en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2000, pp. 23-24. Para este autor la comprobación sobre la base imponible negativa acreditada en un ejercicio prescrito puede extenderse a los hechos, operaciones y ajustes determinantes de la base negativa en cuestión, pudiendo rectificar el importe a compensar.

¹⁶⁸ JT 2001, 186 (FJ.6)

¹⁶⁹ JT 2001, 127 (FJ.3)

En el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1999¹⁷⁰, en la que se afirma en relación con el aspecto que aquí nos interesa: “La Ley General Tributaria reconoce en su art. 109.1, en relación con el art. 140, entre las facultades de la Administración e Inspección, la de comprobación, al disponer que: «La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible»; señalando en su apartado 2, que: «La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley». Esta facultad de comprobación se ha de entender como constatación de la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo. En este sentido, esta actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno”. Continúa declarando esta Sentencia que los artículos 156 y 159 de la Ley General de 1963 se han de incardinar en el contexto temporal del artículo 64, “pues enervan los derechos y las acciones de la Administración no ejercidos en el plazo de cinco años tendentes a liquidar y exigir lo liquidado, pero no prohíbe la posibilidad de comprobación de los elementos de las declaraciones vigentes, fijando los datos en los

¹⁷⁰ JT 1999, 1475. En el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de julio de 1996 (rec. 207463/1990), 11 de abril de 2002 (JT 2002, 1164) y 2 de julio de 2009 (JUR 2009, 318369), donde se afirma que la prescripción extintiva queda circunscrita al derecho de la Administración para liquidar, exigir el pago e imponer sanciones, no existiendo previsión alguna de prescripción de la facultad de análisis de operaciones cuando tengan repercusión en ejercicios prescritos. La Inspección tiene la posibilidad de comprobar los elementos que afectan a las declaraciones vigentes, fijando los datos en los que se asientan sin que puedan extenderse a los ejercicios prescritos cuya modificación es legalmente imposible. Posteriormente la Audiencia Nacional modificó su postura que ha permanecido incólume hasta nuestros días, al entender que la Administración tributaria se ha de ajustar a la autoliquidación presentada en relación con el ejercicio prescrito, de tal manera, que los datos e importes en ella consignados han de ser respetados, siendo ya intangible la base imponible declarada.

que se asientan, sin que pueda extenderlo a los ejercicios ya prescritos, cuya modificación es imposible legalmente”¹⁷¹.

En este sentido, la bizarra pugna doctrinal en torno al objeto de la prescripción tributaria que desarrollamos en el Capítulo I de esta tesis cobra en este campo especial relevancia. La concepción que se adopte de entre los dos presupuestos dogmáticos que desarrollamos en ese Capítulo sobre el objeto de la prescripción del derecho a liquidar y del derecho a recaudar condicionarán las conclusiones que se alcancen sobre la materia que pretendemos abordar: si sólo pueden ser objeto de prescripción los derechos y obligaciones, la obligación tributaria principal o el crédito tributario en sentido estricto serían el objeto de la prescripción del derecho a liquidar y del derecho a recaudar; si se entiende que también las potestades pueden serlo en su ejercicio en un supuesto concreto, serían la potestad liquidadora y la potestad recaudadora el objeto de las dos prescripciones previstas en la LGT.

Así, aquéllos autores que defendían que es la potestad de liquidación el objeto de la denominada prescripción del derecho a liquidar, aunque con efectos sobre la obligación tributaria en su caso existente, han encontrado más sencilla la tarea de defender la limitación temporal a la actuación de la Administración tributaria si no existe obligación tributaria principal (por ser negativa la base imponible), ya que transcurridos cuatro años desde que finalizó el plazo de presentación de la

¹⁷¹ Esta doctrina se reitera en la Sentencia de 13 de marzo de 2006 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (JT 2006, 905) y Sentencia de 10 de mayo de 2007, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (JT 2007, 1214).

autoliquidación ya no podrá ejercitarse la misma, con independencia de si hubiera existido o no obligación tributaria¹⁷².

Por el contrario, aquellos autores que defienden que el objeto de la prescripción no es la potestad en sí misma, sino la obligación tributaria, cuya prescripción impide el ejercicio de aquélla, defenderán que la potestad de comprobación sobre la base imponible negativa podrá extenderse en tanto en cuanto no haya prescrito la obligación tributaria a la que se incorpora, como elemento de cuantificación.

Por su parte MONTESINOS OLTRA apunta que no puede hablarse de “prescripción del ejercicio” cuando se está hablando de un ejercicio en el que se ha acreditado una base imponible negativa, “ni siquiera podría hablarse de derecho a la determinación de la deuda tributaria alguna, aunque la de la base imponible suponga por sí misma *liquidación del impuesto* en un sentido material y aunque se inserte en el proceso liquidatorio, precisamente, para precipitar su conclusión sin la determinación de una deuda tributaria”¹⁷³. Y continúa indagando sobre cuál es el objeto de la prescripción, pues, para este autor, si afirmáramos que el objeto de la prescripción del derecho a liquidar es el crédito tributario difícilmente podría hablarse de prescripción respecto de una base imponible negativa que, de haberse verificado, no habrá generado aisladamente obligación alguna; sin embargo, pone de relieve que la incertidumbre existente acerca de la existencia y cuantía de la obligación tributaria sólo puede ser colmada por las actuaciones de los órganos de aplicación de los tributos en el ejercicio de sus potestades; para concluir afirmando que puede y debe hablarse sin dificultad

¹⁷² V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en Monografías AEDAF, n. 2, Mayo 2007, p. 101.

¹⁷³ S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 272.

alguna de prescripción de la potestad de comprobar un periodo impositivo en el que podría no haber nacido una obligación tributaria por no haberse verificado en ella el hecho al que la norma anuda su nacimiento, “sin tener que referirse equívocamente a la prescripción de la obligación tributaria correspondiente a dicho periodo impositivo –que quizás no existió-, aunque sólo sea en términos hipotéticos”¹⁷⁴.

Por tanto, para este autor sí es posible mantener la prescripción de las potestades administrativas de comprobación de la base imponible negativa desde el fin de plazo para declararlas, aunque no hubiera existido obligación en dicho periodo y con independencia del régimen prescriptivo que siga la futura obligación a la que se incorpora¹⁷⁵.

Frente a estos autores, se alza la opinión de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ para quien aun reconociendo la impropiedad terminológica de hablar de “periodos prescritos” en relación con aquellos en que existe una base imponible negativa, esta cuestión no tiene relevancia práctica, “puesto que la cuestión aquí debatida –si la Administración puede comprobar en cualquier momento la corrección de la autoliquidación del obligado tributario que ha determinado una base imponible negativa- debe plantearse en relación con un supuesto en el que el obligado tributario, en su autoliquidación, ha determinado una base imponible negativa. Dejando a un lado si dicha autoliquidación es o no

¹⁷⁴S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 276.

¹⁷⁵ Esta parece ser también la tesis defendida por E. CORDERO GONZÁLEZ, “Apuntes sobre el tratamiento de las bases imponibles negativas en los impuestos sobre la renta”, en *RCT*, núm. 285, 2006, pp. 21-22.

correcta y, por tanto, sin prefijar si existía o no realmente una obligación tributaria principal”¹⁷⁶.

Desde nuestro punto de vista, tal y como destaca este último autor, lo relevante en la práctica será determinar si es correcta una actuación comprobadora por parte de la Administración tributaria en relación con una base imponible negativa acreditada en un ejercicio prescrito que concluye que dicha base imponible debiera haber sido positiva de haberse aplicado correctamente las normas de determinación de la base imponible. Desde esta óptica se logra analizar esta problemática intentando resolver problemas prácticos a que puede dar lugar la aplicación de las normas, dejando a un lado conclusiones conceptuales o terminológicas sin relevancia jurídica alguna¹⁷⁷.

En nuestra opinión, en aquellos periodos impositivos en los que se ha determinado una base imponible negativa, la Administración, una vez transcurrido el plazo de prescripción computado desde el fin del plazo de presentación de aquella autoliquidación, no puede liquidar la cuota tributaria correspondiente. Ciertamente, nuestro ordenamiento no ha contemplado la prescripción de la potestad de liquidar en relación con este concreto supuesto de la compensación de bases imponibles negativas, pues era innecesario. Por el contrario, contempla la prescripción del crédito tributario en

¹⁷⁶ V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en Monografías AEDAF, n. 2, Mayo 2007, p. 105.

¹⁷⁷ En el mismo sentido, V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en Monografías AEDAF, n. 2, Mayo 2007, p. 105. Este mismo autor señala que la cuestión también puede tener relevancia en relación con la prescripción para imponer sanciones a que alude el art. 189 de la LGT, ya que en ese mismo periodo impositivo en el que se ha presentado una autoliquidación con una base imponible negativa pudieran haberse cometido hasta tres infracciones: la infracción por dejar de ingresar, la infracción por obtener indebidamente una devolución o la infracción por acreditar de forma improcedente una base imponible negativa.

sentido estricto por inactividad en la liquidación tributaria¹⁷⁸. Y esta prescripción es la que opera como límite a las actuaciones comprobadoras realizadas sobre ese “ejercicio prescrito”.

El hecho de que antes de haberse iniciado las actuaciones comprobadoras no exista la certeza de que en ese periodo impositivo exista o no una obligación tributaria no es óbice a que opere la prescripción del crédito tributario como límite a aquellas actuaciones¹⁷⁹.

Por tanto, podemos concluir sin ambages que la Administración tributaria en su actuación comprobadora respecto de una base imponible negativa acreditada en un ejercicio prescrito, está limitada por la prescripción de la obligación tributaria que eventualmente pudiera existir derivada de la autoliquidación en la que se ha acreditado dicha base imponible negativa.

A mayor abundamiento, debe conectarse la base imponible negativa acreditada con la obligación tributaria a la que se incorpora, pues en la práctica las actuaciones comprobadoras en relación con bases imponibles negativas acreditadas en “ejercicios prescritos” tienen siempre como objeto determinar la eventual existencia de una

¹⁷⁸ Así lo entienden V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en Monografías AEDAF, n.2, Mayo 2007, p.106 y R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 255.

¹⁷⁹ Señala V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en Monografías AEDAF, n.2, Mayo 2007, p. 106, en el contexto normativo de infracciones administrativas o penales, que el hecho de que antes de iniciarse una actuación administrativa o jurisdiccional pertinente no se tenga la certeza de que exista la responsabilidad derivada de la comisión de la infracción o el delito, no es obstáculo para afirmar la existencia de una auténtica prescripción de la responsabilidad por la infracción o el delito, que excluye el ejercicio de la potestad sancionadora, de la misma manera que la extinción de la pena impide el ejercicio de las potestades tendentes a su ejecución.

obligación tributaria en el ejercicio en que aquella base imponible negativa ha sido compensada.

Es esta cuestión la que adquiere verdadera relevancia práctica y sobre la que versan las Resoluciones del TEAC y las Sentencias de la Audiencia Nacional a las que hicimos referencia anteriormente. Aquellas Resoluciones y Sentencias defendían en estos supuestos que la actuación comprobadora de la Administración sobre aquellos ejercicios en los que se había acreditado una base imponible negativa no tenía límite temporal, ya que al no existir en dicho periodo una obligación tributaria principal no se vería afectada por la prescripción del derecho a liquidar.

Consideramos incorrecta dicha interpretación ya que sugiere un carácter desorbitado de la potestad comprobadora, desconectado de la potestad liquidadora a la que sirve. El derecho a comprobar una base imponible negativa acreditada en un ejercicio prescrito debe vincularse al ejercicio en que efectivamente dicha base imponible ha sido acreditada, de manera tal que si no ha prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria relativa al ejercicio en que se compensa dicha base imponible negativa, las actuaciones comprobadoras sobre el ejercicio prescrito serán perfectamente admisibles, pero con los límites que a continuación desgranaremos.

Y desde luego, las actuaciones comprobadoras respecto de un periodo impositivo en relación con el cual han transcurrido ya los plazos de prescripción sí se ven afectadas por la prescripción del derecho a liquidar, en la medida en que haya transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar el periodo impositivo en que la base imponible negativa es acreditada.

No obstante todo lo anteriormente expuesto, debiéramos por último preguntarnos si desde una óptica de *lege ferenda* sería deseable establecer un plazo de

prescripción de la potestad de liquidación que afectara al concreto ejercicio de la función comprobadora sobre las bases imponibles negativas (cuotas o deducciones) desde el fin del plazo para declararlas, so capa de que la Administración puede comprobar el origen de esa base imponible negativa desde el momento en que se generara.

Para CORDERO GONZÁLEZ¹⁸⁰ “existe un importante razonamiento que obstaculiza la puesta en práctica de esta solución y es la dificultad de articular, en paralelo, un sistema sancionador disuasorio para quienes declaren bases negativas falsas o inexactas (...)” y por esta razón concluye que “entre el agravamiento de la sanción a la infracción, por así decirlo “preparatoria” y la prolongación temporal de las facultades de comprobación, nos inclinamos por esta segunda opción, a pesar de la correlativa extensión de los deberes formales del obligado que la misma implica (...)”¹⁸¹.

En nuestra opinión, no sería necesario establecer tal plazo pues una adecuada interpretación de la normativa en liza permite ya deducir una conclusión como la que aquí propugnamos: que la Administración tiene limitadas sus potestades de comprobación en relación con las bases imponibles negativas declaradas en ejercicios prescritos pues los arts. 70 y 106 de la LGT (como también el vigente art. 26.5 párrafo

¹⁸⁰ E. CORDERO GONZÁLEZ, “Apuntes sobre el tratamiento de las bases imponibles negativas en los impuestos sobre la renta”, en *RCT*, núm. 285, 2006, pp. 28-29.

¹⁸¹ Señala E. SANZ GADEA, “Compensación de bases imponibles negativas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.192-1, 1999, p. 20, que la tipificación como infracción tributaria grave de la conducta consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas negativas a compensar en la base imponible no tiene efectos disuasorios, pues siendo la sanción correspondiente a dicha infracción del 10 por 100 de la cuantía de la base imponible negativa, “la misma no llega al 30 por 100 sobre la cuota íntegra, de manera tal que la sanción específica se halla por debajo de la correspondiente a la infracción más común, a saber, dejar de ingresar”. El hecho de que dicha sanción sea a cuenta de la sanción relativa a la infracción por dejar de ingresar, reafirma a dicho autor en la ausencia de efectos disuasorios de la citada sanción.

segundo de la Ley 27/2014) sólo habilitan a la Administración a examinar la prueba exigida y determinar su validez y/o suficiencia a efectos de verificar que las partidas compensables se corresponden cuantitativamente con las que en su día se liquidaron o autoliquidaron, que están contabilizadas y soportadas documentalmente.

II. La obligación de justificar la procedencia de partidas compensables

Cuando en el ámbito tributario se utiliza la institución de la compensación, suele ir referida a la deuda tributaria, utilizándola como una forma de extinción de ésta, y en virtud de ella, la deuda, una vez cuantificada, se extingue cuando se compensa con créditos que el obligado tributario tiene con la Administración acreedora. No obstante, también puede utilizarse la compensación como instrumento de reducción o de extinción no de toda la deuda tributaria, sino de determinados elementos de ésta. Esta compensación que afecta a elementos concretos de las obligaciones tributarias, puede ser aplicada, a través de distintos impuestos, a las bases, a las cuotas, y a las deducciones a practicar en la base o en la cuota. La compensación de bases, de cuotas o de deducciones, puede efectuarse antes de calcular la cuota tributaria o una vez liquidada ésta. En el primer caso se habla de compensación de bases imponibles negativas o de compensación de deducciones. En el segundo supuesto, la compensación va referida a cuotas tributarias.

La regulación general de la compensación de bases, cuotas o deducciones se encuentra en el art. 106.5 de la LGT que establece: "En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o

autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales."

Este precepto, al igual que comentamos en relación con el art. 70.3, pudiera en una primera aproximación considerarse tautológico, pues nada nuevo añade en relación con el art. 105 de la LGT, a excepción de los específicos medios que han de conservarse para acreditar la base imponible negativa compensada. En este sentido, aunque el artículo 106.5 no existiera, el contribuyente, para acreditar su derecho a la compensación, debiera disponer de algún tipo de soporte probatorio, sin que pudiera válidamente oponerse los efectos generales de la prescripción. Así se entendía con la normativa existente con anterioridad a la aprobación de la Ley 43/1995, a pesar de la inexistencia de precepto expreso que obligara a acreditar la base imponible negativa originada en un periodo prescrito¹⁸². En este sentido, el artículo 106.5 de la LGT eleva a norma general, aplicable a cualquier tipo de compensación o deducción generada en periodos impositivos prescritos, la exigencia de acreditación ya prevista para la compensación de bases imponibles negativas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a su ubicación sistemática, el precepto se contiene en el Título III de la LGT, que versa sobre "La aplicación de los tributos", Capítulo II, dedicado a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios", destinando su Sección 2ª a regular "La prueba" y, entre sus artículos, el 106 que lleva por rúbrica "Normas sobre medios y valoración de la prueba", que precisan y acotan el principio general del art. 106.1 de libre valoración y admisibilidad en materia tributaria de los medios de prueba válidos en Derecho.

¹⁸² Vid. en este sentido Resoluciones del TEAC de 26 de abril de 1995 (JT 1995, 781), 21 de febrero de 1996 (JT 1996, 299) y 23 de octubre de 1996 (JT 1996, 1538).

Dada la ubicación de esa disposición, no puede verse como un precepto sobre la comprobación, a la que la LGT, dentro del mismo Título y Capítulo, dedica otra Sección específica, la 6ª, bajo el título justamente de “Potestades y funciones de comprobación e investigación”, incluyendo en ella su art. 115, que define la comprobación tributaria. Su contenido, dice el apartado 1, del citado artículo 115, consiste en “comprobar e investigar” los hechos, actos, elementos y demás circunstancias determinantes de la obligación; y su finalidad –añade– es “verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto”.

En este sentido, la función comprobadora recae sobre la obligación tributaria y trata de verificar la corrección de la determinación de la obligación, lo que no puede alcanzarse con la función probatoria. La tarea comprobadora indaga en los hechos y circunstancias determinantes de la obligación, y verifica que se ha determinado la obligación tributaria aplicando adecuadamente las normas jurídicas.

El artículo 106.5 de la LGT establece un mandato que afecta a los medios de prueba, no a la determinación de la deuda tributaria. Contiene una obligación de “acreditar”, y de cómo deben acreditarse bases, cuotas y deducciones originadas en ejercicios prescritos para que puedan compensarse otros posteriores. Pero en ningún caso del precepto se infiere que dichas partidas hayan de ser comprobadas, lo cual es coherente con su ubicación sistemática y con lo establecido en el art. 105.1 de la misma Ley, que exige la prueba de los hechos a la parte que resulte beneficiada con su acreditación¹⁸³.

¹⁸³E. M. CORDERO SANCHEZ, “La compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, en CHICO DE LA CÁMARA, P., y GALÁN RUIZ, J. (coord.), *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2009, p. 77, ha admitido la posibilidad de comprobar el ejercicio en que se generó la compensación, aunque pertenezca a un período

La Memoria justificativa del Proyecto de LGT de 2003 disponía en relación con este concreto precepto que “la norma contenida en el último apartado de este artículo relativa a la forma de probar las bases o cuotas que se compensen o estén pendientes de compensar en un ejercicio o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación que procedan de ejercicios prescritos, exige su acreditación mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales”. Y añade con ánimo aclaratorio que dicha norma incorpora “con carácter de norma general, la previsión contenida en el art. 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”.

A mayor abundamiento, el destinatario de dicho precepto no es la Administración, lo cual sería lógico si lo que se pretende con ese precepto es atribuirle facultades comprobadoras sobre ejercicios prescritos, sino el obligado tributario que pretende beneficiarse de dicha prueba. Por su parte, la Administración podrá examinar la prueba y determinar su validez y/o suficiencia a efectos de verificar que las partidas

prescrito. En su opinión, “ya desde la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades del año 1998 era posible afirmar la viabilidad de una comprobación en sentido propio de las bases negativas procedentes de ejercicios prescritos, añadiendo que al presentar la contabilidad y demás documentación es necesario realizar una mínima actividad comprobadora, que se extiende a verificar la correcta corrección del resultado contable y contrastar si tiene un soporte documental que acredite su existencia”.

En el mismo sentido, S. MONTESINOS OLTRA, “La comprobación de los elementos del tributo originados en periodos prescritos”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, Tomo I, p. 1339, para quien “es evidente que la procedencia y cuantía que, según el precepto, deben acreditarse, dependen no sólo de los datos fácticos deducidos de la documentación exigida, sino también de la correcta aplicación de las normas vigentes en el momento de su producción”. Para concluir afirmando “no existe razón para entender que la Administración pueda discutir la suficiencia de la acreditación de aquéllos y no la correcta aplicación de éstas si afecta, efectivamente, a su procedencia o cuantía”.

compensables se corresponden cuantitativamente con las que en su día se liquidaron o autoliquidaron, que están contabilizadas y soportadas documentalmente¹⁸⁴.

Sin embargo, la doctrina reiterada del TEAC¹⁸⁵ en virtud de una interpretación discutible de los artículos 70. 3 y 106.5 de la LGT les otorga un alcance mucho más amplio, el de modificar el régimen jurídico de la prescripción establecido por la LGT, para admitir que ésta no existe en cuanto a la comprobación de los períodos en que se obtuvieron esas partidas. En nuestra opinión, la LGT sólo aborda la prescripción en

¹⁸⁴Que el art. 106 de la LGT es un precepto sobre la prueba, cuyo destinatario es el obligado tributario, pero sin autorizar a la Administración tributaria a regularizar ejercicios prescritos ni a modificar esos datos ha sido declarado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de junio de 2010 (JUR 2010, 257097) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9198). Añadiendo la Audiencia Nacional en aquella sentencia que la prescripción se rompería si al comprobar un ejercicio posterior no prescrito pudiera entrarse a comprobar hechos y elementos de los prescritos, y una modificación así debería expresarse, sin que el 70.3 de la LGT pueda entenderse con ese alcance. En el mismo sentido, sentencias de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 2012 (JT 2012, 710), 24 de enero 2013 (JT 2013, 693), 6 de junio de 2013 (JT 2013, 1111), 24 de octubre de 2013 (JUR 2013, 332031).

¹⁸⁵Es criterio reiteradamente mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en las Resoluciones de 23 de marzo de 2010 (JT 2010, 787) y 6 de noviembre de 2014 (RG 4564, 2013) - en las que recoge y cita la doctrina mantenida en las Resoluciones de 13 de enero de 1999 (JT 1999, 186), 13 de mayo de 1999 (JT 1999, 1355), 9 de marzo de 2000 (JT 2000, 929), 22 de septiembre de 2000 (JT 2001, 127), 19 de enero de 2001 (JT 2001, 186), 25 de abril de 2003 (JT 2003, 1333) y 13 de febrero de 2004 (JUR 2004, 175191), que la prescripción del derecho a liquidar, a recaudar y a sancionar, no conlleva “la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria”. En consecuencia, ante una pretendida compensación de bases o cuotas negativas que tengan su origen en ejercicios prescritos, la Administración, según el TEAC, conserva íntegro su derecho de comprobación del ejercicio prescrito, pues cualquier aspecto que se compruebe tendrá consecuencias tributarias sobre el ejercicio no prescrito cuya base o cuota positiva se pretende reducir por compensación.

relación con estos casos en el art. 70.3 para deslindarla de la obligación de justificar las partidas negativas, derivada ésta del principio general de carga de la prueba. Pero no dice una palabra más.

Según la RAE acreditar es “hacer digno de crédito algo, probar su certeza o realidad”; ahora bien, ¿qué debe acreditarse?, pregunta cuya respuesta está contenida de forma explícita en el propio art. 106.5, en el sentido de que lo que debe acreditarse es “la procedencia y cuantía” de las citadas bases, cuotas o deducciones; mediante la exhibición de la documentación señalada por la norma; y el destinatario de dicha obligación de acreditación y exhibición, es el obligado tributario pues es quien afirma la compensación.

Tal y como apuntamos con ocasión de la exégesis del art. 70.3, el término “procedencia”, es ambivalente pues puede indicar, según la RAE, el origen “de donde nacen o se derivan” las bases, cuotas o deducciones o su “conformidad a derecho”, su “fundamento legal”. Y como dijimos entonces, debe utilizarse el término “procedencia” como origen, pues lo que ambos preceptos regulan es un medio de prueba, que como tal no puede referirse a la tarea de interpretación que solo puede ser jurídica. A fortiori, el uso del término procedencia como origen resulta en este artículo con mayor claridad, si cabe, pues sería reiterativo e innecesario que este término se refiriese a acreditar la adecuación a derecho, para acto seguido referirse a la cuantía, que nada añadiría al concepto anterior, pues si es adecuado a derecho lo sería, entre otras circunstancias, también por su cuantía.

Por tanto, el art. 106.5 impone al obligado tributario la carga de probar la procedencia y cuantía de determinadas partidas fiscales, que tuviesen su origen en ejercicios prescritos, siendo, pues, tales partidas el objeto directo del verbo acreditar; y

le impone dicha obligación mediante la exhibición de la autoliquidación, la contabilidad¹⁸⁶ y los oportunos soportes documentales¹⁸⁷; “Exhibición” cuyo significado en derecho, según la RAE, es “presentar escrituras, documentos, pruebas, etc., ante quien corresponda”, definición que excluye cualquier razonamiento jurídico¹⁸⁸.

Por tanto, es la procedencia lo que debe ser acreditado, no las autoliquidaciones, ni mucho menos las liquidaciones¹⁸⁹, ni la contabilidad ni su documentación de soporte, para los que no exige acreditarlas, sino meramente exhibirlas¹⁹⁰.

¹⁸⁶ Aunque el citado artículo sólo se refiere a la contabilidad, entendemos que en el caso de personas físicas que realizan actividades económicas no obligadas a llevar contabilidad a efectos tributarios, la referencia debe entenderse hecha a los correspondientes libros-registro exigidos por la normativa del IRPF.

¹⁸⁷ En principio, por soportes documentales debemos entender aquellos que sirven para justificar las operaciones realizadas y los asientos registrados en contabilidad. Dentro de ellos se comprenden las “facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios” a los que se refiere el art. 29.2 e) de la LGT respecto de las obligaciones tributarias formales y el art. 171 d) del RGGI al enumerar la documentación de los obligados tributarios.

¹⁸⁸ C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014, señala que: “Por eso, el art. 106.5 no utiliza la tradicional locución de compensación de *pérdidas*, que son una realidad económica y contable previa al tributo y susceptible de probarse por múltiples vías, sino los conceptos exquisitamente jurídicos tributarios de «bases o cuotas» y «deducciones», que, según el sentido propio de las palabras, no existen en la realidad pretributaria, sino que nacen sólo al determinarse con efectos jurídicos (no en cálculos hipotéticos) la existencia de la obligación y su importe. Determinación con efectos jurídicos que sólo cabe con la liquidación o la autoliquidación, que son por eso el medio de prueba exigido”.

¹⁸⁹ Para C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014, otro de los indicios de que el precepto sólo puede estar refiriéndose al término “procedencia” como origen y no como corrección jurídica radica en que la obligación de acreditar mediante exhibición se impone por el art. 106.5 en absoluta igualdad de términos para los documentos del sujeto y para la liquidación. “¿Cómo puede exigirse al sujeto pasivo «acreditar» la liquidación dictada por la Administración, ni mucho menos,

Por tanto, la única exigencia probatoria al sujeto pasivo consistirá en presentar las autoliquidaciones en las que se generaron las bases o cuotas negativas o deducciones inaplicadas, y acreditar su contabilización; pero lo que no puede solicitársele es la prueba de la realidad y corrección jurídica de esas partidas¹⁹¹, pues no se puede obtener

acreditar «su conformidad a derecho» o «su fundamento legal» si éste fuera el significado del término «procedencia»? ¿Dónde quedaría su presunción de legalidad y su carácter de acto firme y consentido, que impone considerarla ajustada a derecho si no fue impugnada en plazo? Ni en su contenido fáctico ni en el jurídico tiene sentido que el sujeto deba fundamentar la conformidad a derecho de la liquidación. Pero sí lo tiene –añade– que deba «exhibirla» (o indicarla, pues ya consta a la Administración) para acreditar que las partidas a compensar existían ya como realidades tributarias originadas en el período prescrito. Ni sujeto ni Administración pueden, con ocasión de su «exhibición», modificar ni reelaborar la liquidación, como tampoco podrán hacerlo respecto a la autoliquidación, al contemplarlas por igual el precepto y recordando que donde la ley no distingue no puede hacerlo el intérprete”.

¹⁹⁰ Más recientemente, se sitúa en la misma línea de opinión C. GARCÍA NOVOA, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 49, para quien si la base negativa no se comprobó, “no podrá comprobarse cuando su elemento negativo se incorpore a la base de otra obligación si la base negativa incorporada procede de un período prescrito”. Argumenta este autor que admitir la comprobación del ejercicio prescrito “sería tanto como admitir que la facultad de liquidar (que no tiene que derivar en una liquidación positiva de la deuda sino que también puede desembocar en una cuantificación negativa pues la liquidación es el conjunto de actividades realizadas por la Administración hasta la etapa de recaudación) una vez prescrita, puede *rehabilitarse* por el mero hecho de resultar incorporada, como elemento de cuantificación, a una deuda tributaria respecto a la cual el derecho a liquidar no ha prescrito todavía”.

¹⁹¹ Para E. SANZ GADEA, “Compensación de bases imponibles negativas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.192-1, 1999, p. 17, con la redacción del art. 23.5 de la Ley 43/1995, no era posible exigir al sujeto pasivo la prueba de la veracidad de la propia declaración o de determinadas partidas de la misma, “sencillamente porque esta función le corresponde a la Administración tributaria, mediante el ejercicio de la potestad de comprobación”. Para este autor el citado artículo no es más que una redundancia en materia del Impuesto sobre Sociedades de la regla general de prueba contenida en el art. 114.1 de la LGT de 1963. Esta interpretación fue revisada por el propio autor con motivo de la aprobación de la LGT de 2003. Sostiene E. SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades (II). Comentarios y Casos prácticos*, 4ª ed., CEF, Madrid, 2004, p. 1516, que “los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT de 2003 permiten sostener que la base imponible negativa compensada en un periodo no prescrito, procedente de otro prescrito, podrá ser objeto de una

de la documentación, sino que sería necesaria una interpretación, calificación y aplicación normativa que explicarían, en su caso, aquella conformidad jurídica, tareas exquisitamente jurídicas que desbordan el objeto de la prueba contenido en el art. 106.5 de la LGT¹⁹².

Ahora bien, la Administración podrá rechazar o modificar la base imponible negativa que se pretenda compensar por el sujeto pasivo, una vez que éste haya cumplido la carga probatoria que le impone el art. 106.5 de la LGT, si de la declaración y de la contabilidad exhibidas¹⁹³ no se desprende la base imponible negativa que el sujeto pasivo pretende compensar. Y ese rechazo o modificación no implica ninguna actividad comprobadora, sino una mera cuantificación del importe que puede ser

comprobación en sentido propio, estando a tal efecto, el sujeto pasivo obligado a exhibir la contabilidad y los oportunos soportes documentales”.

¹⁹² En contra, admiten la comprobación de períodos prescritos, sin efectos sobre las obligaciones de esos años, pero utilizándose sus resultados en el período de la compensación, L. MALVÁREZ PASCUAL, S. RAMÍREZ GÓMEZ, A. J. SÁNCHEZ PINO, *Lecciones del sistema fiscal español*, Tecnos, Madrid, 2013, pp. 218-219.

¹⁹³ E. SANZ GADEA, “Compensación de bases imponibles negativas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.192-1, 1999, p.19, pone de manifiesto que esta interpretación ofrece un aspecto pernicioso cual es que una “contabilidad formalmente bien llevada pero que contenga anomalías sustanciales en lo concerniente a los hechos que recoge o a la aplicación de las normas de contabilidad material (...) no podrá ser rechazada por la Inspección de los Tributos, en tanto que una contabilidad respetuosa con el bloque de las normas que integran la contabilidad material pero formalmente defectuosa tal vez sí pueda serlo”. Este aspecto le lleva al autor a plantearse si de *lege ferenda* sería pertinente establecer la posibilidad de comprobar la base imponible negativa declarada en un ejercicio prescrito, en el periodo impositivo en el que se produce la compensación. La respuesta que otorga a ese interrogante es que dicha posibilidad no sería contraria al instituto de la prescripción, en la medida en que “los efectos de la compensación se producen en dicho periodo impositivo- se refiere al ejercicio en que las bases se compensan-, si bien los hechos determinantes de la base imponible se han producido en otro”. No obstante, señala que comprobar hechos producidos muchos años atrás es una tarea muy dificultosa y aumentaría los deberes formales de los administrados y la carga de la Administración tributaria.

compensado. La Administración no podrá comprobar la veracidad de la contabilidad, ni la determinación del resultado contable por aplicación de las normas mercantiles, ni podrá examinar si las correcciones al resultado contable se han realizado de conformidad a derecho.

Si la Administración no actuó en relación con el ejercicio en que se declaró la base imponible negativa en defensa del crédito lesionado, permitir que de forma indefinida – pues el plazo de compensación de las bases imponibles negativas es ahora ilimitado- pueda aquélla entrar a comprobar y alterar lo declarado por el contribuyente, significa admitir la incertidumbre durante varias décadas sobre las consecuencias jurídicas de su actuación, padeciendo incluso la finalidad del instituto de la compensación, pues cada vez que se aplicaran las bases imponibles negativas pendientes en años posteriores se reabriría la posibilidad de debatir la procedencia de las pérdidas con su eventual controversia.

Asimismo si cambiara el criterio interpretativo de Administración o tribunales, la inseguridad jurídica llegaría al paroxismo, pues ya no sería admisible lo que se autoliquidó con las interpretaciones entonces aceptadas de la normativa vigente.

No debe olvidarse, que el fundamento de la prescripción es el principio constitucional de seguridad jurídica¹⁹⁴. Ni tampoco que en la prescripción extintiva, lo

¹⁹⁴ La Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 90/2009, de 20 de abril (RTC 2009, 90), recogiendo la amplia doctrina constitucional sobre el principio de seguridad jurídica, expone en su fundamento jurídico cuarto que dicho principio “viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad (SSTC 27/1981, de 20 de julio [RTC 1981, 27], F. 10; 71/1982, de 30 de noviembre [RTC 1982, 71], F. 4; 126/1987, de 16 de julio [RTC 1987, 126], F. 7; 227/1988, de 29 de noviembre [RTC 1988, 227], F. 10; 65/1990, de 5 de abril [RTC 1990, 65], F. 6; 150/1990, de 4 de octubre [RTC 1990, 150], F. 8; 173/1996, de 31 de octubre [RTC 1996, 173], F. 3; y 225/1998, de 25 de

que el instituto sanciona es la falta de diligencia del titular del derecho en su defensa, cuya legalidad no se discute, pero que se sacrifica por mor de la seguridad jurídica. En el ámbito tributario, con más énfasis, si cabe, dado que la ley la contempla como cuestión de orden público aplicable de oficio.

Pero es que además la facultad de compensación de bases imponibles negativas nace con la determinación de la base imponible negativa en la declaración formulada por el sujeto pasivo¹⁹⁵, motivo por el cual, la comprobación de la base imponible negativa no es más que un aspecto de la comprobación de la referida declaración. Los hechos que han determinado que la base imponible sea de signo negativo se han originado en el periodo impositivo en que se declara la misma y, por tanto, pueden y deben ser ya comprobados en ese ejercicio.

noviembre [RTC 1998, 225], F. 2). Es decir, la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre la normativa jurídica aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero [RTC 1986, 15], F. 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero [RTC 1991, 36], F. 5), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo [RTC 1990, 46], F. 4)”.

¹⁹⁵ Que la facultad de compensación de bases imponibles negativas nace con la declaración y no en el momento en que se produce la compensación es defendida por E. SANZ GADEA “Compensación de bases imponibles negativas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 192-1, 1999, pp.14-15. Para este autor el art. 79 d) de la LGT de 1963 que tipifica como infracción tributaria grave determinar o acreditar improcedentemente partidas negativas a compensar en la base imponible, carecería de sentido si la facultad de compensación naciera en el mismo acto en que se produce la compensación.

La interpretación del TEAC, asumida en parte por el Tribunal Supremo¹⁹⁶, introduce un desequilibrio en las respectivas posiciones de la Administración y administrado que no encuentra respaldo ni justificación en la normativa tributaria, pues mientras aquella podría volver una y otra vez sobre lo declarado en ejercicios prescritos pudiendo modificarlo, éste lo tendría vetado, privilegio que no sólo no beneficia a los intereses generales sino que podría perjudicarlos, en la medida en que relajaría su imperativo constitucional, conforme al art. 103 de la CE, de actuar con celeridad y eficacia en defensa de tales intereses, ejerciendo sus potestades de comprobación y regularización en el plazo de diez años¹⁹⁷ de que dispone tras declararse las pérdidas, que se reiniciará cada vez que se interrumpa la prescripción de ese ejercicio.

Asimismo, con dicha interpretación se consagraría una desigualdad de trato no justificada entre aquellos contribuyentes que tienen base imponible negativa frente a aquellos que tienen base imponible positiva, que no resulta proporcionada al fin

¹⁹⁶ La última jurisprudencia del Tribunal Supremo, manifestada entre otras, en las Sentencias de 6 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8059) y de 9 de diciembre de 2013 (JUR 2014, 8845) parte del criterio general consistente en que una vez demostrada la concordancia de las bases –o cuotas o deducciones– que se pretenden compensar en el ejercicio no prescrito con las consignadas en el ejercicio prescrito, “si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, recae sobre ella la carga de acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia”. Aunque con distintos términos, esta postura es seguida también por la Sentencia de 14 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8060); en el fundamento jurídico sexto de esta última se afirma que “la carga -de la prueba- queda cumplida por parte del obligado tributario con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico”. Finalmente, la Sentencia de 19 de febrero de 2015 (JUR 2015, 73769) extiende la potestad de comprobación material de la Administración a las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos a los efectos de determinar su procedencia y cuantía.

¹⁹⁷ El citado plazo de 10 años fue introducido por el art. 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

protegido, pues el mismo ya se halla debidamente salvaguardo con el establecimiento de una carga probatoria mayor.

Como estableció el Tribunal Constitucional¹⁹⁸, adoptando la doctrina alemana reiterada desde entonces, la seguridad jurídica encierra una doble dimensión, objetiva, en cuanto certeza del derecho, y subjetiva, en cuanto previsibilidad de los efectos y consecuencias de los actos jurídicos. Ambas se resienten con la postura del TEAC asumida por el Tribunal Supremo.

Y es que en relación con las facultades de investigación que tiene la Administración en relación con un ejercicio prescrito, la doctrina tradicional del Tribunal Supremo¹⁹⁹ resultó drásticamente superada como consecuencia de la publicación de la Ley 40/1998, que modificó el art. 23.5 de la Ley 43/1995 y que exigía la acreditación de la procedencia y cuantía de las bases imponibles cuya compensación se pretenda, tal y como en la actualidad exige el art. 106.5 de la LGT.

La primera de las sentencias que trató este concreto tema fue la Sentencia de 6 de noviembre de 2013²⁰⁰. A partir de esta sentencia el Alto Tribunal reconoce que su anterior doctrina debe ser soslayada tras la modificación operada por la Ley 40/1998. Según el Tribunal Supremo, al menos en lo que respecta a la valoración de la operación

¹⁹⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126).

¹⁹⁹ Las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2004 (RJ 2004, 2523) (rec. n° 10849/1998), 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2331) (rec. n° 4447/2003), 29 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4945) (rec. para la unificación de doctrina n° 16/2009) y 22 de mayo de 2012 (RJ 2012, 6932) (rec. n° 145/2008), entre otras, declararon que los elementos correspondientes a ejercicios prescritos, y, entre ellos, la base negativa declarada y los valores de ejercicios prescritos, no pueden ser modificados en ejercicios posteriores como consecuencia de una comprobación. Todas estas sentencias se refieren a supuestos de hechos anteriores a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003.

²⁰⁰ RJ 2013, 8059.

que genera la pérdida, la Administración tiene la facultad de comprobar su corrección jurídica. En su fundamento jurídico cuarto el Tribunal Supremo afirma que “demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio "no prescrito", con las consignadas en el "prescrito" si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia”. Por tanto, cumplida por el obligado tributario la carga probatoria impuesta por el artículo 23.5 de la Ley 43/95, es la Administración la que debe probar que “el precio atribuido a las estaciones de servicio transmitidas y que genera una base negativa, no es razonable a la vista del contrato marco de transmisión de activos suscrito entre las entidades transmitente y adquirente”.

Para el Tribunal Supremo, con la nueva redacción del art. 23.5 operada por la Ley 40/1998, el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su "procedencia".

Hasta aquí podríamos compartir la interpretación del Tribunal Supremo pues únicamente determina que el art. 23.5 de la Ley 43/1995 (como el vigente art. 106.5 de la LGT) es un precepto sobre la prueba cuyo destinatario es el sujeto pasivo quien ha de acreditar la cuantía y procedencia de las partidas que pretende compensar. Pero la discrepancia llega cuando el Alto Tribunal interpreta el término “procedencia”, pues en lugar de utilizarlo en su acepción de “origen”, especifica que con dicho término se está haciendo referencia a la “corrección” de las bases que se pretenden compensar. Y es aquí, donde como antes hemos explicado, no podemos estar de acuerdo con el Tribunal Supremo.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2013²⁰¹ representa un avance más en el reconocimiento a la Administración de plenas facultades comprobadoras sobre el ejercicio prescrito que origina la compensación. En la fecha que sucedieron los hechos objeto de la sentencia estaba vigente la redacción del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 otorgada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que disponía que “El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”. En su fundamento jurídico sexto se dice que las facultades de comprobación que conserva la Inspección para demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad, “son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos”, pues “no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS, en la redacción aquí aplicable, (...) sino se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico”.

De las dos sentencias anteriores parecía intuirse que Tribunal Supremo avalaría una comprobación no sólo formal sino también material de los ejercicios prescritos, es decir, las facultades que la Administración podría desplegar en relación con los ejercicios prescritos serían plenas, “las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos”²⁰².

Sin embargo, en la Sentencia de 9 de diciembre de 2013²⁰³ el Tribunal Supremo parece excluir de las facultades de comprobación a la calificación del fraude de ley o

²⁰¹ RJ 2013, 8060.

²⁰² Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8060) (rec. nº 4303/2011).

²⁰³ RJ 2014, 1836.

conflicto en la aplicación de la norma en relación con el ejercicio prescrito, pues para su constatación “resultaba necesario investigar sobre la forma en que se contabilizaron las operaciones y se realizaron los ajustes extracontables por las diferentes sociedades del grupo (...) en un ejercicio para el que había prescrito ya el derecho de la Administración a hacerlo”. Para continuar añadiendo que a la Administración no le es dable declarar una operación realizada en “fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito. Aún más, en realidad la Inspección ha hecho extemporáneamente algo que ni siquiera podría haber efectuado en ese tiempo útil, pues la declaración de fraude de ley requería un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pudiera efectuar, tal y como ocurre en este caso, de forma tácita.”

En esta última sentencia el Tribunal Supremo parece poner coto al alcance de las facultades comprobadoras de la Administración, que ya no son plenas, como parecía anticipar la Sentencia de 14 de noviembre de 2013²⁰⁴ anteriormente comentada, sino limitadas.

Dicha conclusión parece colegirse con mayor claridad de la Sentencia de 4 julio de 2014²⁰⁵. La cuestión nuclear planteada en esta sentencia se centra en dilucidar si la Administración tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tales operaciones pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos. La Administración defendía que la facultad de declarar la existencia de fraude de ley no prescribe y se extiende a cualquier periodo impositivo en el que hayan tenido lugar hechos o en el que consten datos con proyección a efectos fiscales en ejercicios no prescritos. Es más, se sostiene que estas

²⁰⁴ RJ 2013, 8060.

²⁰⁵ RJ 2014, 3538.

facultades no se limitan a la mera determinación de la existencia de tales hechos o datos, sino que se extienden a la valoración de los negocios concertados para poder, en consecuencia, tratarlos como si fueran objeto de Inspección so pretexto de que producen efectos en ejercicios no prescritos. Dicha interpretación se deduce no sólo del entonces vigente artículo 23.5 (sic) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sino también, afirma el Abogado del Estado, se deriva de lo dispuesto en los artículos 70.3 y 106.5 de la LGT, sin dejar de reconocer expresamente que dichos artículos no resultan aplicables *ratione temporis* al caso enjuiciado.

Frente a dicha argumentación de la Inspección, del TEAC y de la Abogacía del Estado el Alto Tribunal afirma que no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en un ejercicio prescrito, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) son inatacables, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración²⁰⁶. Para continuar afirmando que la Administración Tributaria no puede realizar una valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en un ejercicio prescrito a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras. Considera el Tribunal que dicha afirmación permanecería incólume para el caso de que fueran de aplicación los artículos 70.3 y 106.5 de la LGT de 2003, inaplicables *ratione temporis*, pues lo que “pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una

²⁰⁶ En efecto afirma el Tribunal Supremo en la aludida sentencia que “La declaración de fraude ha de asociarse con los periodos en que se celebraron los negocios aquejados del fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa posibilidad, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la posibilidad, a favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principios aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos. Piénsese que los efectos de tales operaciones son de larga duración, unos treinta años, con lo que en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley” (FJ.4º).

motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización (...) algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección”. Para terminar afirmando que la tesis defendida por la Administración “permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos -y cuyos datos y magnitudes son inatacables- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios”.

De este modo, hasta aquí, cuatro son las conclusiones que podíamos extraer de la confusa doctrina del Tribunal Supremo sobre el alcance de las facultades comprobadoras de la Administración en relación con el ejercicio prescrito en que se origina el derecho a la compensación:

1º) El art. 106.5 de la LGT es un precepto que versa sobre la prueba y, cuyo destinatario es el obligado tributario.

2º) Conforme a las reglas generales sobre carga de la prueba, al contribuyente le basta con acreditar los hechos normalmente constitutivos de su derecho (es decir, la liquidación o autoliquidación, la contabilidad, y los oportunos soportes documentales).

3º) A partir de ese momento la carga de la prueba se traslada a la Administración, que es quien tiene que demostrar, en su caso, que las cantidades pendientes de compensación o deducción no se ajustan a la realidad.

4º) La Administración no puede declarar en fraude de ley negocios jurídicos realizados en periodos prescritos, aunque sus efectos se desplieguen en ejercicios no alcanzados por la prescripción.

De las cuatro sentencias del Tribunal Supremo anteriormente mencionadas no podía todavía extraerse que el Alto Tribunal avalara una comprobación material de los ejercicios prescritos, pues si bien es cierto que en las dos primeras sentencias (6 y 14 de noviembre de 2013), parecía apuntar hacia esa dirección (cuando afirma que la Inspección conserva respecto de aquellos las mismas facultades que tenía respecto de los ejercicios no prescritos), en las dos últimas (9 de diciembre de 2013 y 4 de julio de 2014) se produce un escorzo y se afirma que la Administración únicamente puede comprobar los ejercicios prescritos para constatar la realidad de las operaciones, pero lo que le está vedado es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones o la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica.

Sin embargo, el escenario cambió radicalmente con la publicación de las Sentencias de 5 de febrero de 2015 (JUR 2015, 89825), 19 de febrero de 2015 (JUR 2015, 73769) y 26 de febrero de 2015 (JUR 2015, 89492)²⁰⁷.

En la primera de las sentencias, el Tribunal Supremo, sin la preceptiva motivación que debe acompañar a un cambio de criterio de tal magnitud²⁰⁸, se aparta de

²⁰⁷ Posteriormente y en el mismo sentido vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2015 (JUR 2015, 98223).

²⁰⁸ El Tribunal Constitucional viene entendiendo (entre otras, STC 76/2005, de 4 de abril [RTC 2005, 76, recurso de amparo n° 2182/2002) que los cambios jurisprudenciales han de ser conscientes y justificados, con vocación de generalidad suficiente como para impedir su calificación como irreflexivo, arbitrario, ocasional e inesperado, de modo que, cumpliéndose esos requisitos, no podría estimarse vulnerado el principio de igualdad en su vertiente de aplicación judicial de la Ley. Efectivamente, el Alto Tribunal considera que los cambios de criterio jurisprudenciales son legítimos cuando son razonados y razonables (STC 29/2005, de 14 de febrero [RTC 2005, 29], recurso de amparo n° 6002 /2002). Lo que prohíbe el principio de igualdad en aplicación de la Ley es el cambio irreflexivo o arbitrario, lo que equivale a sostener que el cambio es legítimo, cuando es razonado, razonable y con vocación de futuro, esto es, destinado a ser mantenido con cierta continuidad con fundamento en razones jurídicas objetivas, que excluyan todo significado de resolución *ad personam* (por todas, STC 176/2000, de 26 de junio [RTC 2000, 176], recurso de

la tesis sostenida en su Sentencia de 4 de julio de 2014, anteriormente comentada, y considera ahora procedente la declaración de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en periodos prescritos, pues la potestad de comprobación no está sometida a plazo de prescripción. Dicho criterio fue confirmado posteriormente por la última de las sentencias mencionadas, por lo tanto, sienta jurisprudencia en relación con esta cuestión.

En la segunda de las sentencias, la Sentencia de 19 de febrero de 2015, el Tribunal Supremo de manera rotunda afirma que el art. 106.5 de la LGT autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en los que se compensaron o aplicaron dichas bases, cuotas o deducciones, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, “sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación se hayan aplicado correctamente las normas tributarias” y no sólo de que estén acreditadas documentalmente.

No consideramos acertada la tesis defendida por el Tribunal Supremo en las citadas sentencias. En nuestra opinión, pese a las mudanzas normativas, no ha habido cambio normativo en relación con el instituto de la prescripción. Antes de la entrada en vigor del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 en su redacción otorgada por la Ley 40/1998

amparo nº 6604 /1997). De este modo, los cambios de criterio jurisprudenciales no erosionan los principios constitucionales de igualdad ni de seguridad jurídica. En los mismos términos se ha pronunciado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en numerosas sentencias, por todas ellas Sentencias de 5 de julio de 2002 (RJ 2002, 7077), recurso de casación nº 5.552/1997, y 22 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9154), recurso de casación nº 5.455/1998.

bastaba con alegar la prescripción del ejercicio en que se había generado la base imponible negativa para que procediese su aplicación, sin establecerse requisito adicional alguno. La jurisprudencia surgida al abrigo del citado artículo estableció que la base imponible negativa deviene firme por el transcurso del plazo de prescripción, no pudiendo ser bajo ningún concepto modificada, por lo que tanto la Administración como el obligado tributario deben aquietarse a lo consignado en la liquidación o autoliquidación, por mucho que la misma pudiera ser incluso errónea.

Tras su aprobación, lo único que ha hecho el repetido artículo 23.5 de la Ley 43/1995 en su redacción otorgada por las Leyes 40/1998 y 24/2001, y más tarde el artículo 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y el 26.5 párrafo segundo de la Ley 27/2014²⁰⁹, así como el art. 106.5 de la LGT actualmente vigente, ha sido incluir una obligación para el sujeto pasivo que pretenda aplicar una base imponible negativa generada en un ejercicio prescrito, cual es acreditar la procedencia y la cuantía de la base imponible generada mediante la documentación exigida en las diferentes redacciones de la que pudiera inferirse la existencia de la base imponible negativa que se pretende compensar.

No obstante, hasta la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades si una base imponible negativa ha sido generada en un ejercicio prescrito, no puede ser comprobada, ni modificada como

²⁰⁹ El art. 26.5 párrafo segundo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades dispone que: “Transcurrido dicho plazo- 10 años-, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil”.

consecuencia de su aplicación en uno no prescrito²¹⁰. Un elemento tributario, como lo es la base imponible generada en un ejercicio ya prescrito, no puede ser objeto de modificación por la Administración aunque se aplique en un ejercicio no prescrito, simplemente por haber sido negativa.

En ningún momento tales preceptos (artículos 23.5 de la Ley 43/1995, 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y art. 106.5 de la LGT) hacen referencia a la facultad de comprobación e investigación por la Administración, por lo que los órganos de la Inspección deben limitarse a verificar que los obligados tributarios exhiben la documentación requerida, y a constatar que las cifras consignadas en tales documentos se corresponden con la base imponible negativa compensada, es decir, que el resultado contable ha sido consignado correctamente en la autoliquidación y, por último, que la base imponible negativa que deriva de dicha autoliquidación coincide con la compensada en el ejercicio posterior.

Si el legislador hubiera querido facultar a la Administración para comprobar magnitudes declaradas en ejercicios prescritos lo habría previsto de forma fehaciente, tal y como ocurre en el régimen fiscal de las cooperativas (artículo 24.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre²¹¹) o en la redacción actual del art. 26.5 párrafo primero de la Ley

²¹⁰ El art. 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades ha ampliado a 10 años el plazo de que dispone la Administración para comprobar e investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación computados desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

²¹¹ Dispone el citado artículo 24, redactado con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, por el apartado uno del apartado tercero de la disposición final cuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades: “El derecho de la Administración para comprobar o investigar las cuotas negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido

27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, puesto que hasta la aprobación de la Ley 27/2014 no se había introducido previsión alguna por la que se faculte a la Administración para comprobar bases imponibles generadas en ejercicios prescritos, sino simplemente una obligación de acreditación del derecho a la compensación que recae sobre el sujeto pasivo, no puede extenderse la facultad de comprobación de la Administración a ejercicios ya prescritos, puesto que ello atentaría contra el instituto de la prescripción y se conculcaría el principio de seguridad jurídica.

III. Regulación normativa de la prescripción en la compensación de bases imponibles negativas

A. Regulación normativa de la compensación de pérdidas con anterioridad a la Ley 43/1995

Hasta el año 1964, en que el art. 95 de la Ley 41/1964, de 11 junio, de Reforma del Sistema Tributario, introdujo con ciertas limitaciones, la compensación de pérdidas, la aplicación del principio de independencia de ejercicios o, lo que es igual, la prohibición absoluta de intercomunicación entre los resultados de los distintos ejercicios, impidió cualquier género de compensación²¹².

para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación”.

²¹² Tal y como señala E. SANZ GADEA, “Compensación de bases imponibles negativas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 192-1, 1999, p. 10, el principio de independencia de ejercicios estaba tan fuertemente arraigado en la doctrina y la práctica administrativa que la ruptura del mismo como consecuencia de la introducción de la posibilidad de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores en 1964 fue visto por algún sector de la doctrina como un auténtico beneficio fiscal. Según esta opinión, muy extendida en los primeros días de vida de esta figura la compensación constituye una concesión graciosa del legislador que, en sus orígenes, no respondía a

El citado artículo de la Ley 41/1964 admitió que las sociedades pudieran saldar las pérdidas que hubiesen experimentado en un determinado ejercicio con los resultados de los cinco siguientes. Paralelamente, el art. 67 de esta Ley también autorizaba a los empresarios individuales a compensar pérdidas y beneficios futuros en la Cuota por Beneficios del Impuesto Industrial, si bien la Norma 8ª de la Orden Ministerial de 4 de diciembre de 1964 limitaba esta facultad a la circunstancia de haber tenido lugar las pérdidas en la misma actividad comercial o industrial de la que derivasen los beneficios con cargo a los cuales se pretendiese ejercitar la compensación.

Dicha Norma 8ª fue posteriormente derogada por el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 23 de diciembre de 1967 cuyo artículo 19 dispuso que: “las sociedades y demás entidades podrán saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes, siempre que las mismas correspondan a la actividad o actividades que constituyan su objeto social y no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por aplicación de coeficientes superiores a los máximos autorizados”. Por tanto, esta norma permitía la compensación de una base negativa en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos.

una verdadera necesidad manifestada y sentida por las empresas. En el extremo opuesto, se ha mantenido su carácter patrimonial bajo la forma de un crédito fiscal que, nacido en el ejercicio en que la sociedad incurrió en bases imponibles negativas, su exigibilidad queda condicionada a la obtención de resultados positivos en los ejercicios futuros que consientan la amortización del crédito. Sin embargo, para E. SANZ GADEA la inserción de la compensación en la estructura de la obligación tributaria no es una concesión graciosa sino una medida de carácter técnico surgida merced a razones de equidad e inspirada en los principios constitucionales. Por último, para S. COLMENAR VALDÉS, “La Compensación de Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, Vol. II, 1997, p. 98, el mecanismo de la compensación de pérdidas constituye una mera expectativa.

Para disfrutar de la compensación, las entidades afectadas debían presentar un plan para su aprobación por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda correspondiente, en los términos que había prescrito la Orden del Ministerio de Hacienda de 4 de diciembre de 1964.

En este sentido, el artículo 95 de la Ley 41/1964, de 11 junio, de Reforma del Sistema Tributario, desarrollado, entre otras, por Orden ministerial de 4 diciembre de 1964, sobre el procedimiento de compensación de pérdidas, exigía que las pérdidas a compensar en ejercicios posteriores se hubieran contabilizado en una cuenta independiente del ejercicio en que se generaron, fueran comunicadas a la Administración con ocasión de la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se produjeran, “saneadas” financiera y contablemente en cada ejercicio posterior y, por último, dieran lugar a un acto firme de la Administración de su reconocimiento como cantidad líquida a fin de hacer factible la compensación

Aunque esa exigencia fue derogada por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no se planteaban entonces problemas de acreditación de las pérdidas, al coincidir los plazos de compensación y de prescripción, contando la Administración con todas sus facultades de comprobación²¹³.

Por ello, el artículo 159 a) del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que desarrollaba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, contemplaba la compensación exigiendo “que se trate de bases imponibles negativas con carácter

²¹³ En efecto, el art. 18 de la entonces vigente LIS de 1978 admitía la compensación de bases imponibles negativas durante los cinco ejercicios siguientes, en coincidencia con el plazo de prescripción. No se trataba ya de la compensación de pérdidas sino de compensación de bases imponibles negativas. A partir de entonces adquiere clara naturaleza el carácter exclusivamente tributario de la compensación de pérdidas, que se desconecta de modo absoluto del posible y paralelo saneamiento de las pérdidas contables.

definitivo, bien por haber sido comprobadas por la Inspección, bien por haber ganado la prescripción. En tanto no tengan carácter definitivo, las compensaciones realizadas por el sujeto pasivo tendrán la consideración de provisionales, pudiendo ser objeto de rectificación posterior por la Administración tributaria”. Acogiendo, pues, el claro límite que suponía la prescripción, que convertía en definitivas las pérdidas e impedía a la Administración revisarlas.

Los órganos de aplicación de los tributos y el TEAC exigían ya entonces la prueba de la existencia de las pérdidas procedentes de ejercicios prescritos²¹⁴, admitiendo incluso su compensación aunque no se hubiera presentado la autoliquidación del impuesto tomando como pérdidas las arrojadas por la contabilidad, aun sin los pertinentes ajustes fiscales²¹⁵.

Sin embargo, para el TEAC la LGT de 1963 contemplaba la prescripción del derecho a liquidar y a recaudar, pero no contenía norma ni plazo específicos para la comprobación, que podría ejercerse, por tanto, en cualquier momento, al amparo del artículo 109, en conexión con el 140, ambos de la LGT de 1963²¹⁶.

²¹⁴ Muestra de ello, entre muchas otras, son las Resoluciones del TEAC de 10 de junio de 1992 (JT 1992, 250), 21 de septiembre de 1994 (JT 1994, 1379), 21 de febrero de 1996 (JT 1996, 299) o 23 de octubre de 1996 (JT 1996, 1538).

²¹⁵ Resolución del TEAC de 6 de septiembre de 1994 (JT 1994, 1302). En el mismo sentido, Resolución del TEAC de 9 de febrero de 1994 (JT 1994, 345) respecto a pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades anteriores a 1988 o la Resolución del TEAC de 12 de enero de 1995 (JT 1995, 242) respecto a cuotas del IVA.

²¹⁶ Dice literalmente la Resolución del TEAC de 12 de abril de 2002 (JT 2002, 1654), ante un supuesto de los años 1987 y 1988, en que el Tribunal Regional había anulado ciertas liquidaciones de esos años por estimar la prescripción alegada por el sujeto pasivo, que dicha anulación “no implica que este Tribunal deba admitir las bases imponibles negativas declaradas en las correspondientes autoliquidaciones, cuya acreditación no ha sido probada mediante la oportuna aportación de los documentos que las respalden, pues las bases imponibles negativas de ejercicios

prescritos no tienen el valor de elementos inmodificables, ya que la Inspección podrá entrar a determinar su procedencia o no, al tener efectos en ejercicios futuros, aunque no pueda dictar nuevas liquidaciones”. En este sentido es especialmente clara la Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2011 donde el Tribunal afirma que, en materia de prescripción, debe diferenciarse entre las facultades de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos y el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación: “el artículo 64 de la Ley 230/1963 establece la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el transcurso de cuatro años. Si bien normalmente las actuaciones inspectoras de comprobación tienen como fin practicar una liquidación cuando la Administración encuentre motivos para ello, puede ocurrir que en el momento en que lleva a cabo dichas actuaciones haya prescrito ya su derecho a liquidar. En este caso, la facultad de comprobación continúa a pesar del transcurso del plazo de cuatro años, si bien la Administración no podrá exigir la deuda tributaria que pudiera resultar de esa comprobación en relación con los períodos prescritos. Es decir, lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en períodos impositivos respecto de los cuales el derecho de la Administración a liquidar no haya prescrito”.

Este criterio ha sido mantenido invariablemente por el Tribunal Económico-Administrativo Central en numerosas resoluciones: entre otras, 22 de septiembre de 1999 (R.G. 8619/1995), 19 de noviembre de 1999 (RG 654/1996), 7 de abril de 2000 (RG 9242/1996), 22 de diciembre de 2000 (RG 2694/1997), 30 de marzo de 2006 (JT 2006, 1182) (RG1465/2004), 21 de diciembre de 2006 (JUR 2007, 119629) (RG 7369/2003), 20 de diciembre de 2007 (2008, 349) (RG 2411/2006).

No obstante, existen algunas Resoluciones aisladas del TEAC de 24 de septiembre de 2008 (JT 2008, 1413), 10 de mayo de 2011 (JT 2011, 832), 15 de noviembre de 2012 (RG 5274, 2009), 18 de julio de 2013 (JUR 2013, 340231) y 16 de diciembre de 2014 que se apartan del criterio sostenido de forma constante e invariable por el Tribunal, en materia de compensación de saldos de IVA provenientes de ejercicios prescritos, declarando la intangibilidad de las declaraciones presentadas en ejercicios prescritos. En cambio, la Inspección sí podrá examinar si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación en el periodo 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 períodos no prescritos. Existe también un voto particular en el mismo sentido en la Resolución del TEAC de 26 de abril de 2011 (R.G. 3220/2010), en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido. Con anterioridad, vid. Resoluciones del TEAC de 10 de junio de 1992 (JT 1992, 250) y 23 de octubre de 1996 (JT 1996, 1538) que declaran: “Si el contribuyente presentó declaración y media liquidación definitiva o bien prescripción del derecho de la Administración Tributaria para su comprobación, el artículo 116 de la misma Ley General -según el cual las declaraciones se presumen ciertas- conduce a la intangibilidad de lo declarado o liquidado, es decir, a su consolidación como dato o resultado definitivo, de forma que la Administración habrá de pasar por lo que de él derive en cuanto a su compensación en ejercicios ulteriores”.

La Audiencia Nacional²¹⁷ confirmó inicialmente el criterio mantenido por el TEAC. No obstante, pronto modificó su posición sobre la cuestión planteada, pudiendo citarse, entre otras, con mayor o menor extensión y con unos u otros matices, sus Sentencias de 20 de enero de 2003²¹⁸, 3 de abril 2003²¹⁹, 30 de octubre 2003²²⁰, 3 de febrero 2005²²¹, 21 de abril 2005²²², 26 de mayo 2005²²³ y 14 de julio 2005²²⁴. En dichas sentencias, la Audiencia Nacional revisa actos administrativos derivados de procedimientos de comprobación inspectora que comprenden varios ejercicios que son objeto de regularización en materia de Impuesto sobre Sociedades al amparo de la Ley 61/1978. En todos los supuestos se ha producido la circunstancia de haberse declarado, en una instancia revisora, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de alguno de los ejercicios afectados por las actuaciones, lo que supone la anulación de la liquidación correspondiente, en la que se modificaba la base imponible negativa declarada. La Audiencia Nacional atribuye a dicha declaración de prescripción el siguiente efecto jurídico: la Administración se ha de aquietar a la liquidación resultante de la autoliquidación presentada por el ejercicio prescrito, de modo que los datos, conceptos e importes en ella consignados han de ser respetados, habiendo adquirido “firmeza” la base imponible negativa declarada.

²¹⁷ Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de julio de 1996 (rec. 207463/1990), 11 de marzo de 1999 (JT 1999, 1475), 30 de junio de 2004 (JT 2004, 1250) y 11 de abril de 2002 (rec. 974/1999). En todas ellas se sostiene que la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad.

²¹⁸ JUR 2007, 36960.

²¹⁹ JUR 2003, 367472.

²²⁰ JUR 2003, 265852.

²²¹ RCA 740/2002.

²²² RCA 736/2002.

²²³ RCA 938/2002.

²²⁴ JUR 2005, 237751.

En apoyo de dicho cambio de criterio, la Audiencia Nacional cita en la mayor parte de sus Sentencias, una del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1999²²⁵. Se trataba de un supuesto en que la Inspección, en el ejercicio 1982, aumenta la base imponible a imputar a los socios por una sociedad en régimen de transparencia fiscal obligatoria, al no admitir las compensaciones practicadas por pérdidas que tienen su origen en los ejercicios 1977 y 1978, a las que resultaba aplicable el artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 23 de diciembre de 1967, cuya vigencia se mantuvo con la Ley 61/1978 y que tenía su desarrollo en la Orden de 4 de diciembre de 1964, en la que se establecían una serie de requisitos específicos anteriormente citados. El Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho cuarto de la referida sentencia, considera decisiva y clave en la cuestión la autoliquidación presentada en 1979 por el contribuyente, primera en que

²²⁵ RJ 1999, 2523, dictada en el recurso de casación núm. 2911/1994. La citada sentencia recoge de forma temprana la idea de que la prescripción del derecho a liquidar impide la modificación de las bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos prescritos, incluso en lo que afecta a la determinación de las sumas a compensar en ejercicios futuros. Así se destaca que: “Tampoco puede admitirse que, anualmente, cuantas veces se fueron presentando las liquidaciones de los años posteriores, se fue interrumpiendo el plazo de prescripción, y que aunque hubiera prescrito la comprobación del ejercicio de 1979 tenía la Administración derecho a comprobar las liquidaciones posteriores, pues semejante interpretación del artículo 66.1 c) de la Ley General Tributaria, iría en contra de las propias previsiones legales en materia de compensación de pérdidas y supondría que el plazo de prescripción del derecho a comprobar la declaración en 1979 duraría diez años, en lugar de cinco, por el arrastre de las pretendidas interrupciones sucesivas, lo que sería arbitrario y contrario al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE”. También se señala que la Administración está facultada para comprobar mientras no haya prescrito el plazo para ejercer el derecho a determinar la deuda tributaria, “la autoliquidación del contribuyente, efectuada en 1979, se revela como decisiva y clave en la cuestión. Una vez transcurridos los cinco años subsiguientes a la misma ningún precepto autoriza a legitimar una revisión de las declaraciones siguientes, y por tanto de las amortizaciones fijadas y aprobadas en 1979”.

comenzó a ejercitarse la amortización de las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores, conforme a un plan de amortización que se adjuntó a la misma y cuya comprobación debía efectuarse cuando se comprobara la autoliquidación de dicho ejercicio. El Tribunal Supremo considera que cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras, el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación correspondiente al ejercicio 1979 y a modificar la cifra de pérdidas contenida en el plan de amortización presentado con dicha autoliquidación habían prescrito, debiendo respetarse la compensación realizada en el ejercicio 1982 conforme a dicho plan.

No obstante, la Sentencia de 13 de marzo de 1999 no constituye el único pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la cuestión que estamos analizando en el contexto normativo anterior a la aprobación de la Ley 43/1995. En las Sentencias de 30 de enero de 2004 (RJ 2004, 2523) y 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2331), el Tribunal Supremo insiste en la misma idea²²⁶.

En la primera de las sentencias, se analiza un supuesto en el que la Inspección había regularizado el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dos ejercicios, 1982 y 1983. En la liquidación practicada por el ejercicio 1982, se minora la cantidad declarada en concepto de deducción por inversiones al haber aplicado el contribuyente a la base de la deducción un tipo del 15%, que considera conforme a derecho, frente al tipo del 10% que la Inspección considera procedente. Ello supone la modificación del exceso de deducción aplicado en el ejercicio 1983 y que motivó la liquidación practicada por dicho ejercicio. En vía de revisión, la Audiencia Nacional, en sentencia de 1 de octubre de 1998, declaró prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria

²²⁶ En el mismo sentido Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 (RJ 2010, 3148), de 8 de julio de 2010 (recurso de casación número 4427/2005), 2 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3738), 8 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4912), 29 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4945) y 22 de mayo de 2012 (RJ 2012, 6932).

mediante la oportuna liquidación por el ejercicio 1982, anulando la liquidación practicada por dicho ejercicio, y desestimando el resto de pretensiones. El contribuyente alegó ante el Tribunal Supremo que la sentencia de la Audiencia Nacional era incongruente al declarar la prescripción del ejercicio 1982 y no extender los efectos de dicha declaración al ejercicio 1983, y subsidiariamente, la procedencia de la aplicación del tipo del 15% sobre la base de la deducción. El Tribunal Supremo aceptó el primer motivo casacional en los siguientes términos (FD 3º): “si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15 por 100, aunque hubiera incurrido en "error iuris" y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción de 122.353.080 ptas., no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, es decir, 76.913.038 ptas., que también había adquirido firmeza.” Y añade: “Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, por importe de 122.353.080 ptas., adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983. El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983”.

En la segunda de las sentencias citadas, de 17 de marzo de 2008, el Tribunal Supremo analiza un supuesto en el que la Inspección había regularizado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 1984 a 1989. En la liquidación practicada por el ejercicio 1984 no se admite la base imponible negativa declarada, la cual tenía su causa en disminuciones patrimoniales derivadas de

operaciones de permuta de valores mobiliarios por importe de 227.665.515 pesetas, importe que fue reducido por la Inspección a 19.824.392 pesetas. Las liquidaciones practicadas por el resto de ejercicios tienen como único motivo la supresión de la compensación de las pérdidas declaradas en 1984. En vía de revisión, la Audiencia Nacional, en sentencia de 25 de febrero de 2003, declaró prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el ejercicio 1984, anulando la liquidación practicada por dicho ejercicio y como consecuencia de ello, anulando las liquidaciones practicadas por los ejercicios restantes. La Administración recurrió en casación dicha sentencia, que se sustancia únicamente respecto del ejercicio 1989 por razones de cuantía. El Abogado del Estado alegó ante el Tribunal Supremo que “la prescripción respecto del ejercicio 1984 no supone en modo alguno la prescripción del ejercicio 1989 ya que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 62 de la LGT, las deudas tributarias se presumen autónomas. Por lo tanto, la prescripción para el ejercicio 1984 no puede ampliarse respecto al período 1989, en el cual la Inspección actúa correctamente al señalar la no admisión de bases negativas procedentes del ejercicios anteriores, aunque estos períodos se consideren prescritos”.

El Tribunal Supremo desestimó el único motivo casacional utilizando la misma argumentación que en la Sentencia de 30 de enero de 2004²²⁷, a la cual se remite. Así, establece en el FJ 3º lo siguiente: “La cuestión de fondo que se plantea en el recurso de casación es, en realidad, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases imponibles negativas que eran compensadas en ejercicios posteriores. En concreto, debe determinarse si la prescripción de la liquidación correspondiente al ejercicio de IRPF 1984, con la consiguiente imposibilidad de comprobación y regularización por parte de

²²⁷ RJ 2004, 2675.

la Administración tributaria y, por lo tanto, la admisión de la declaración realizada por el contribuyente, debe proyectar sus consecuencias sobre un ejercicio posterior, en este caso el ejercicio de 1989 y, en consecuencia, considerar correcta la compensación realizada en este ejercicio fruto de la minusvalía generada en el ejercicio 1984”. Para concluir afirmando que de igual manera que en la Sentencia de 30 de enero de 2004, “en el caso que nos ocupa, la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección”.

En suma, el criterio judicial que se consolidó, tanto por la Audiencia Nacional como por el Tribunal Supremo²²⁸, respecto a los hechos sometidos a la normativa anterior a 1998, consideraba que la prescripción de un período impositivo implicaba la inatacabilidad de todos los datos declarados del mismo, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores, incluso aunque se advirtiera, con ocasión de ese traspaso, que se cometió *error iuris* en su determinación, no pudiendo en ningún caso, por impedirlo la prescripción, ser modificados por la Administración²²⁹.

²²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 1994 (RJ 1994, 4641), en la que declara que la comprobación no es sino una de las tareas de la liquidación, por lo que a falta de un plazo específico debía quedar incluida en el previsto para esta última. En consecuencia, la prescripción suponía la preclusión de las potestades administrativas para indagar los ejercicios cubiertos por ella.

²²⁹ Entre otras, Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002 (JUR 2003, 58198), 20 de enero 2003 (JUR 2007, 36960), 3 de abril de 2003 (JUR 2007, 36747), 3 de febrero de 2005 (JT 2005, 1250) y 9 de octubre de 2014 (JUR 2014, 258118); Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de

B. Regulación normativa con posterioridad a la aprobación de la Ley 43/1995

La Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades elevó a siete años el plazo de compensación de las bases imponibles negativas y admitió la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores sin necesidad de su contabilización separada ni de su saneamiento, como exigía la normativa anterior, y la jurisprudencia, tal y como hemos comentado en el apartado precedente, entendió que además no era necesaria su acreditación, entendiendo que la prescripción del ejercicio en que se obtuvieron impedía a la Administración poder entrar a revisarlas²³⁰.

Con estos antecedentes, no puede extrañar que al distanciarse en 1998 el plazo de compensación de las bases imponibles negativas del plazo general de prescripción, resurgiera el problema de acreditación de partidas negativas que la Administración no podía, por la propia prescripción, comprobar²³¹.

marzo de 1999 (RJ 1999, 2523), 30 de enero de 2004 (RJ 2004, 2523), 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2331) y 18 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 1493).

²³⁰ Pueden mencionarse, entre otras muchas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1998 (RJ 1998, 7906), 13 de marzo de 1999 (RJ 1999, 2523), 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2332), 25 de enero de 2010 (RJ 2010, 3148), 8 de julio de 2010 (recurso de casación número 4427/2005), 2 de febrero de 2012 (RJ 2012\3738), 8 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4912), 29 de marzo de 2012 (RJ 2012,4945) y 22 de mayo de 2012 (RJ 2012, 6932).

²³¹ El tema ya había sido planteado ante los Tribunales, pues, aunque antes de 1996 los referidos plazos eran coincidentes, la interrupción del plazo de prescripción con relación a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades en la que se compensaba la base imponible negativa (bien por la actuación de la Administración bien por la del propio sujeto pasivo), habiendo seguido corriendo el plazo de prescripción con relación a la del ejercicio del cual provenían las bases imponibles negativas, podía llevar a que la Inspección actuase cuando éste último término ya se hubiese cumplido.

La Ley 1/1998 acortó a cuatro años el plazo general de prescripción, y la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, elevó a diez el de compensación en el Impuesto sobre Sociedades, con lo que el desfase entre ambos plazos se hizo relevante, motivo por el cual la propia Ley que ampliaba el plazo de compensación de bases incorporó la exigencia al sujeto de acreditarlas.

En efecto, fue el apartado tercero de la disposición final segunda de la Ley 40/1998 la que añadió un nuevo apartado 5 al artículo 23 de la Ley 43/1995 que ordenaba al sujeto pasivo acreditar las bases negativas mediante la exhibición de la contabilidad y sus soportes documentales²³². Ello confirma, a su vez, que con el

²³² La modificación del art. 23 de la Ley 43/1995 efectuada por la Ley 40/1998, inicialmente sólo exigía para efectuar la compensación de bases negativas la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales. Posteriormente, el artículo 2.8 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dio nueva redacción al art. 23.5 de la LIS para exigir que las bases negativas hubieran sido liquidadas o autoliquidadas y elevó a 15 años el plazo de compensación de las pérdidas. Según S. MONTESINOS OLTRA, “La comprobación de los elementos del tributo originados en periodos prescritos”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2010, Tomo I, p. 1332, con esta modificación “se evitaban casos en los que se pretendiese la compensación aun no habiéndose presentado la autoliquidación correspondiente al periodo de generación de las bases imponibles negativas, lo cual constituía un indudable aliciente para mantener ocultas actividades y rentas sin renunciar por ello a la futura compensación de las bases negativas eventualmente generadas”.

La inclusión en esa segunda redacción de la "liquidación o autoliquidación" como medio probatorio para su acreditación, es contrario a lo establecido en el art. 34.1 h), de la LGT, que reconoce entre los derechos del contribuyente el de “no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y el procedimiento en el que los presentó”. El derecho de no aportación de documentos entregados a la Administración se concreta, en relación con los procedimientos tributarios, en el art. 99.2 de la LGT que atribuye a los obligados tributarios el derecho a rehusar la presentación de los documentos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante. En este sentido, vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2011 (JUR 2011, 205741).

mandato del art. 23.5 LIS no se estaba dando nueva regulación a la prescripción ni a la comprobación, sino que meramente se incorporaba la exigencia al sujeto de probar la existencia de las bases negativas de ejercicios prescritos, justamente porque la Administración no podía, por la prescripción, entrar por sí misma a comprobar su realidad²³³.

Para SANZ GADEA este precepto fue concebido “para alcanzar una situación equilibrada entre el instituto de la prescripción y el legítimo interés público de garantizar el cumplimiento de la ley mediante la oportuna comprobación”²³⁴.

Así las cosas, y como antes se ha indicado, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a través de su disposición final segunda, introdujo dos modificaciones en el régimen de compensación de bases imponibles negativas del Impuesto de Sociedades, que serían aplicables a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1999.

En efecto, de un lado, amplió el plazo de compensación, al redactar el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, en los siguientes términos: "Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas negativas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos". De otro, añadió al referido artículo 23 un apartado 5, en el que se disponía:

²³³ Ésa fue ya la interpretación del originario art. 23.5 de la LIS realizada por E. SANZ GADEA, “Compensación de bases imponibles negativas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.192-1, 1999, pp. 15-16 y 29-30. Afirma este autor que la Inspección de los Tributos no puede discutir el importe de las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos ni efectuar otras comprobaciones distintas a constatar que la declaración exhibida es la presentada en su día, por más que pudiera advertir alguna irregularidad.

²³⁴ E. SANZ GADEA, “Compensación de bases imponibles negativas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.192-1, 1999, p. 16.

"El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

La finalidad del mandato era exigir la prueba de la preexistencia de bases imponibles negativas con origen en ejercicios prescritos. Y si el sujeto pasivo no probaba su existencia, la administración podía rechazar su compensación. Es decir, de la lectura del precepto lo único que se desprende es la imposición de la carga probatoria al contribuyente de la existencia e importe de la base imponible negativa que da origen a su compensación en un ejercicio no prescrito, que es el liquidado y comprobado por la Inspección. En consecuencia, ya no basta con alegar que en el ejercicio en el que se produjeron las bases imponibles negativas se encuentra prescrito, sino que resulta necesaria su justificación documental suficiente.

El TEAC, sin embargo, como cargándose de razón tras la modificación del art. 23.5 LIS, reforzaba su anterior posición de exigir la acreditación de las bases negativas procedentes de ejercicios prescritos, llegando a afirmar la competencia administrativa para la comprobación de tales ejercicios en cuanto a la corrección jurídica de las bases obtenidas, aun tratándose de hechos anteriores a la modificación de la LIS en 1998.

Alegaba ya el TEAC entonces que la LGT de 1963 contemplaba la prescripción para el derecho a liquidar y para el derecho a recaudar, pero no contenía norma ni plazo específicos para la comprobación, que podría ejercerse, por tanto, en cualquier momento, al amparo del artículo 109, en conexión con el 140, ambos de la LGT de

1963²³⁵; sostenía el TEAC que “el instituto de la prescripción regulado en la LGT acota el objeto de la prescripción extintiva del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para ejercitar la correspondiente acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, y para imponer sanciones, no estableciendo, sin embargo, la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores

²³⁵ Dice literalmente la Resolución del TEAC de 12 de abril de 2002 (JT 2002, 1654), ante un supuesto de los años 1987 y 1988, en que el Tribunal Regional había anulado ciertas liquidaciones de esos años por estimar la prescripción alegada por el sujeto pasivo, que dicha anulación “no implica que este Tribunal deba admitir las bases imponibles negativas declaradas en las correspondientes autoliquidaciones, cuya acreditación no ha sido probada mediante la oportuna aportación de los documentos que las respalden, pues las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos no tienen el valor de elementos inmodificables, ya que la Inspección podrá entrar a determinar su procedencia o no, al tener efectos en ejercicios futuros, aunque no pueda dictar nuevas liquidaciones”.

En este sentido es especialmente clara la Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2011 donde el Tribunal afirma que, en materia de prescripción, debe diferenciarse entre las facultades de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos y el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación: “el artículo 64 de la Ley 230/1963 establece la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el transcurso de cuatro años. Si bien normalmente las actuaciones inspectoras de comprobación tienen como fin practicar una liquidación cuando la Administración encuentre motivos para ello, puede ocurrir que en el momento en que lleva a cabo dichas actuaciones haya prescrito ya su derecho a liquidar. En este caso, la facultad de comprobación continúa a pesar del transcurso del plazo de cuatro años, si bien la Administración no podrá exigir la deuda tributaria que pudiera resultar de esa comprobación en relación con los períodos prescritos. Es decir, lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en períodos impositivos respecto de los cuales el derecho de la Administración a liquidar no haya prescrito”.

Este criterio ha sido mantenido invariablemente por el por el Tribunal Económico-Administrativo Central en numerosas resoluciones: entre otras, 19 de noviembre de 1999 (RG 654, 1996), 7 de abril 2000 (RG 9242, 1996), 22 de diciembre 2000 (RG 2694, 1997), 30 de marzo 2006 (JT 2006, 1182) (RG 1465, 2004), 21 de diciembre de 2006 (JUR 2007, 119629), 20 de diciembre de 2007 (RG 2411, 2006).

consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria. La actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de ajustar al contenido legal de tal facultad (...)”²³⁶.

En aplicación de dicho criterio, el TEAC confirmaba la posibilidad de comprobar, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la corrección de las bases imponibles negativas originadas en ejercicios prescritos²³⁷, con ocasión de las actuaciones tendentes a la regularización de ejercicios no prescritos en que dichas bases son objeto de compensación, tanto bajo la vigencia de la Ley 61/1978 como bajo la vigencia de la Ley 43/1995. En este último caso, dicha posibilidad se ampara igualmente en lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 23 de la Ley del Impuesto, en que se establece la obligación del sujeto pasivo de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas compensadas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Sin embargo, el criterio judicial se hizo esperar, pues no fue hasta el 24 de mayo de 2012 cuando la Audiencia Nacional²³⁸ se pronunció por primera vez en relación con la interpretación que debía predicarse del artículo 23.5 en la redacción introducida por la Ley 40/98 y puso de relieve que la citada disposición “obliga al contribuyente a

²³⁶Fundamento jurídico 2ª de la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2007 (JT 2008, 349).

²³⁷ También en aplicación de dicho criterio, el TEAC confirmaba la posibilidad de comprobar, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, la corrección de los saldos a compensar generados en períodos prescritos, con ocasión de las actuaciones tendentes a la regularización de períodos no prescritos en que dichos saldos son objeto de compensación.

²³⁸ JT 2012, 710.

acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente". "A tales aspectos (y solo a estos) puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio -por lo demás- no puede reputarse baladí o, en palabras del TEAC, "carente de sentido". Es obvio que si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación".

A mayor abundamiento, refuerza su argumentación aludiendo a que una modificación de la prescripción como la pretendida por el TEAC y la Administración tributaria solo podría tener lugar si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho instituto cuando de la compensación de bases imponibles negativas se trata "pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, inserto en el Título relativo a "la base

imponible", no podía operar dicha modificación, ni la misma se deriva tampoco de la Ley 40/1998 que dio nueva redacción al precepto, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de esta última ley (que no dedica ni una sola línea al régimen de la compensación de bases imponibles negativas)".

Continúa apelando a la asimetría que se produciría entre Administración y administrado si se admitiera la tesis sostenida por la Administración ya que "si, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto, comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (concretamente, hasta que transcurra el lapso temporal en el que puede efectuarse la compensación); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro". Para terminar estimando el recurso ya que "la cantidad consignada como base imponible negativa en el ejercicio 99/00 (derivada de la dotación a la provisión por depreciación de cartera efectuada por) ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades tras la reforma operada por la Ley 40/1998, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción en los términos pretendidos por las resoluciones impugnadas. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 2000/2001, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1999/2000, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección".

Este mismo criterio fue seguido por la Sección segunda de la Audiencia Nacional en las Sentencias de 3 de mayo de 2013 (JUR 2013, 161542), 18 julio 2013 (JUR 2013, 272280), 26 septiembre 2013²³⁹(JUR 2013, 311567), 24 octubre de 2013 (JUR 2013, 338989), 14 noviembre 2013 (JUR 2013, 364897), 21 de noviembre de 2013 (JT 2014, 138) y 19 de diciembre de 2013 (JT 2014, 772).

Tres son las conclusiones que parecen extraerse de las citadas sentencias de la Audiencia Nacional: i) que el art. 23.5 TRLIS impone al obligado la carga de probar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas; ii) que dicha prueba debe hacerse mediante la exhibición de la documentación indicada en el precepto; iii) la prueba se agota con la exhibición de la misma.

Por entonces, el Alto Tribunal no había tenido todavía ocasión de pronunciarse sobre el alcance y significación que había de darse al art. 23.5 de la LIS²⁴⁰ en su redacción dada por la Ley 40/1998, por lo no se conocía cuál debía ser la interpretación que habría de darse a la exigencia al contribuyente de acreditar la procedencia y cuantía

²³⁹ En esta sentencia la Audiencia Nacional extiende los razonamientos expuestos sobre las bases imponibles negativas a las deducciones de la cuota no aplicadas” lo que comporta que no habiendo opuesto la Inspección tacha alguna cualitativa o cuantitativa de las deducciones por actividades exportadoras aplicadas en los ejercicios comprobados, acreditadas en ejercicios prescritos, sino que entra la Inspección en la comprobación material de las deducciones, concluyendo el incumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 34 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, comprobación que realiza en base a una interpretación de los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que esta Sala no comparte, tal y como se expone con claridad en la primera de las sentencias transcritas, es obvio que la conclusión que se alcanza, sin necesidad de abordar el resto de los motivos de impugnación aducidos por la demandante, es la íntegra estimación del recurso, con la consiguiente nulidad de la resolución impugnada y de la liquidación que se encuentra en su origen, por su disconformidad a Derecho”.

²⁴⁰ El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, transcribió como art. 25.5 el mandato anterior, entrando en vigor meses antes que la LGT de 2003.

de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

No fue hasta finales de 2013 cuando el Tribunal Supremo se enfrentó a esta cuestión, pues hasta ese año, toda su jurisprudencia había recaído en supuestos en los que era aplicable la redacción del art. 23.5 anterior a la Ley 40/1998²⁴¹. Nos referimos a las Sentencias de 6 de noviembre (RJ 2013, 8059), 14 de noviembre (RJ 2013, 8060) y 9 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 1836).

En la primera de las sentencias el Tribunal Supremo²⁴² afirma en relación con el art. 23.5 que “El precepto impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "mediante" la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea al ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos”. Y añade, “Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su "procedencia", es decir, de su corrección”²⁴³. Para concluir que

²⁴¹ Existe no obstante una sentencia anterior en la que se enjuicia por primera vez el art. 23.5 de la Ley 43/1995, en su redacción otorgada por la Ley 40/1998; nos referimos a la Sentencia de 20 septiembre 2012 (RJ 2012\9198) en la que el Tribunal Supremo afirma que dicho artículo “no permite la comprobación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos y, en consecuencia, la alteración de las bases imponibles declaradas. Solo requiere que se justifique la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas a efectos de su compensación con bases imponibles positivas”. En ella también anticipaba la equiparación de las obligaciones que resultaban exigibles ya fuera por aplicación del artículo 23.5 de la LIS o de los artículos 70.3 y 106.5 de la LGT de 2003. A pesar de lo anterior, el Tribunal desestima las pretensiones de la recurrente, al no presentar justificación suficiente de las bases negativas que se pretendía compensar.

²⁴² Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre 2013 (RJ 2013, 8059).

²⁴³ Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre 2013 (RJ 2013, 8059).

cumplida por el obligado dicha carga, “es la Administración quien debe acreditar, cumplidamente, que los datos ofrecidos por el recurrente no se ajustan a derecho”²⁴⁴.

En la segunda de las sentencias el Alto Tribunal²⁴⁵ considera que “La carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos”. Esto es, para el Tribunal Supremo, demostrada la concordancia entre la base que se pretende compensar y la consignada en el ejercicio prescrito, si la Administración sostiene que la deducción es improcedente es a ella a quien corresponde probar la ausencia de justificación.

Y en la última de las sentencias para el Tribunal Supremo, “En esta tesitura, no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito”²⁴⁶.

Paradójicamente todas estas sentencias desestimaron los recursos interpuestos por la Abogacía del Estado ya que acreditada por la parte recurrente la realidad de las bases imponibles negativas compensadas mediante los documentos contables, soportes documentales y autoliquidaciones, la Inspección no acreditó su irrealidad.

²⁴⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre 2013 (RJ 2013, 8059).

²⁴⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre 2013 (RJ 2013, 8060).

²⁴⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 1836).

La jurisprudencia del Tribunal Supremo en las citadas sentencias pivota en la concepción, que consideramos correcta, de que el art. 25.5 del TRLIS es un precepto que versa sobre la prueba; y si dicho precepto lo que determina es un medio de prueba el Tribunal en su valoración únicamente será competente para “examinar si se trata de la exigida por el precepto, y su coherencia interna y con la compensación pretendida, pues el juicio sobre su idoneidad, relevancia y suficiencia como prueba ya viene establecido por la ley”²⁴⁷. Ahora bien, dicha concepción no se compadece con las facultades que el Tribunal reconoce a la Inspección “que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos”²⁴⁸, pues ello implicaría que si la Inspección no considera suficientes las pruebas aportadas, debe procederse, de acuerdo con el principio de igualdad de armas, a la apertura de un debate contradictorio para que el sujeto pasivo pudiera aportar otras pruebas que acrediten su derecho.

Consideramos que dicha concepción desborda el alcance y el espíritu del art. 25.5 del TRLIS, pues como hemos señalado el artículo 25.5, como el 106.5 de la LGT, recogen un medio de prueba tasado, lo que hace que el órgano evaluador ni siquiera conserve en toda su amplitud sus facultades de valoración y apreciación, pues ya las expresa la Ley al configurar una prueba tasada²⁴⁹.

²⁴⁷ C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014.

²⁴⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8060).

²⁴⁹ Indudablemente se trata de una limitación de los medios de prueba, pues el derecho a compensar sólo puede probarse cumpliendo con el triple requisito apuntado. En este sentido, A. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Herrero De Hegaña y Espinosa de los Monteros (Coord.), Aranzadi, Navarra, 2008, p. 839, entiende “que es una lógica limitación de medios probatorios”, dada la imposibilidad de probar los extremos señalados por otros medios. Por el contrario, M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión”, en *La nueva Ley General Tributaria*, dir. R.CALVO

Asimismo, no debe olvidarse que el art. 25.5 del TRLIS, y el 106.5 de la LGT utilizan indistintamente los términos liquidación y autoliquidación, por lo que si admitiéramos a los meros efectos dialécticos la obligación del sujeto pasivo de acreditar la partidas negativas como obligación de justificar jurídicamente su procedencia, se llegaría al absurdo de ignorar la inatacabilidad de la liquidación, admitiendo la posibilidad de volver sobre lo resuelto durante lustros.

El propio Tribunal Supremo²⁵⁰ ha reconocido que las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria son instrumentos del derecho a la determinación de la deuda tributaria, por lo que si este derecho tiene un plazo concreto de prescripción, dicho plazo prescrito necesariamente afecta a la facultad de comprobación, que por ello ha de quedar limitado a los ejercicios no prescritos en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras. Entender lo contrario, que la comprobación tributaria no es ejercicio del derecho de la Administración a liquidar, puesto que éste se extingue por la prescripción, que, en cambio, no afectaría a aquella, supone desconocer la propia configuración legal de la función de comprobación.

En definitiva, a juicio de la Audiencia Nacional la Administración únicamente puede efectuar una comprobación formal, dirigida a corregir errores de hecho, aritméticos o contables; el TEAC, por el contrario, parece admitir una actividad de comprobación de carácter material, que permitiría entrar a valorar cuestiones de índole jurídico tales como la debida aplicación de la norma o la calificación jurídica de los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario. Y, por último, según la nueva doctrina jurisprudencial, la Administración puede oponerse a la compensación en

ORTEGA, coord. J. M. TEJERIZO LÓPEZ, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p.428, apunta que el art. 106.5 de la LGT no puede excluir otros medios de prueba.

²⁵⁰ Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1999 (RJ 1999, 2523), 30 de enero de 2004 (RJ 2004, 2675) y 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2330), citadas más arriba.

el ejercicio objeto de comprobación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, no solo por razones formales, como la falta de concordancia de las pérdidas declaradas en estos con las que se pretenden compensar, sino por motivos materiales que afectan a la corrección de dichas bases, es decir, a su conformidad con las normas que regulan su cómputo, si bien recae sobre ella la carga de la prueba correspondiente.

La Administración podrá entonces efectuar las comprobaciones necesarias sobre la base de las pruebas existentes, si bien por efecto de la prescripción no podrá obtener nuevas pruebas relativas al ejercicio prescrito, salvo aquellos documentos que el contribuyente está obligado a conservar, ni desde luego, alterar la deuda tributaria correspondiente a dicho ejercicio prescrito.

Tras la trilogía de Sentencias del Tribunal Supremo²⁵¹, la Audiencia Nacional modificó su anterior criterio y en su Sentencia de 23 de enero de 2014 (rec. nº 156/2011)²⁵² afirma que “Como no puede ser de otra forma, la Sala debe estar a la

²⁵¹ No obstante, dicha doctrina parece ser posteriormente rectificada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 3538), si bien este último pronunciamiento fue dictado en relación con la eventual declaración en fraude de ley de unos negocios jurídicos llevados a cabo en un ejercicio prescrito cuyas consecuencias afectaban a ejercicios posteriores no prescritos, rechazándose dicha posibilidad por parte del Alto Tribunal

²⁵² JT 2014, 592. En el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2014 (JUR 2014, 38309), en la que se afirma “esta Sala deberá variar el criterio mantenido hasta ahora y ello pues así lo exige la última jurisprudencia emanada por el Tribunal Supremo en relación con la interpretación que deba realizarse de lo previsto en el artículo 23.5 de la ley 43/95 en la redacción introducida por la Ley 40/98 que resultó aplicable a partir del 1 de Enero de 1999”. Para concluir afirmando que “resulta que con la nueva línea jurisprudencia abierta por el Tribunal Supremo que hemos mencionado en el Fundamento Jurídico cuarto, la administración podía comprobar la oportunidad y legalidad de los cálculos de las bases imponibles deducidas por la recurrente pero, una vez efectuada dicha comprobación, resulta que se limita a afirmar que se trata de meras liberalidades cuando la empresa ahora recurrente ha acreditado que se trataba, simplemente, de una operación

interpretación emanada de aquella doctrina jurisprudencial, de la que claramente se desprende la habilitación legal a la Administración tributaria para comprobar la legalidad (la "corrección" o "conformidad con el ordenamiento jurídico", en palabras del Tribunal Supremo) de actos, hechos, extremos u operaciones con transcendencia tributaria realizados en ejercicios prescritos cuando esos mismos actos, hechos, extremos u operaciones proyectan su eficacia en ejercicios no prescritos, como sucede con el crédito fiscal en el que las bases imponibles negativas consisten”.

C. Ley General Tributaria

El 18 de diciembre de 2003 se publicó en el BOE nº 302, p. 45021, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que introdujo una modificación significativa en la materia. Conforme al texto aprobado por las Cortes, en virtud del art. 106.4 la acreditación de las partidas compensables debía realizarse “mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales”. Sin embargo, en el texto publicado en el BOE, se suprime la coma del texto aprobado por el Parlamento. Al suprimirse la coma sólo deberían presentarse “las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales”, lo que cabría entender que limita la exhibición, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, a las liquidaciones y autoliquidaciones que reflejarían una previa contabilidad y una previa documentación, sin necesidad de exhibir estas últimas. Es obvio que la lectura del precepto reclama la coma ausente, no sólo por sentido común, ni porque en el art. 25.5 del TRLIS la coma aparezca correctamente ubicada, sino porque aparece también en la enmienda que el

fallida que había generado pérdidas que eran, precisamente, las que habían sido objeto de deducción”. En idéntico sentido, Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2014 (JUR 2014, 45714).

Grupo Parlamentario Catalán presentó a la redacción del artículo 106.4 durante el debate en el Congreso de los Diputados²⁵³.

La LGT incorpora en su artículo 106 el precepto existente en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, extendiéndolo a cuotas y deducciones, y a todos los tributos, pero sin aludir tampoco a la comprobación²⁵⁴, sino a la acreditación e insertándolo entre los reguladores de la prueba, sin añadir ninguna regla específica al no ordenar la comprobación ni la prescripción. En cambio, al regular ésta, deslinda la carga de la prueba de la prescripción de las obligaciones formales, aclarando que el art. 70.1

²⁵³ J. F. PONT CLEMENTE, “La revisión de las deducciones en la cuota procedentes de ejercicios anteriores: operatividad de la prescripción”, *Impuestos*, núm. 18, 2009, p. 213.

S. MONTESINOS OLTRA, “La comprobación de los elementos del tributo originados en periodos prescritos”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2010, Tomo I, p. 1325, considera la ausencia de coma como un lapsus del legislador.

²⁵⁴ La Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social modificó el art. 24.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, del Régimen Fiscal de las Cooperativas, estableciendo respecto a la compensación de cuotas negativas que “A los solos efectos de determinar los importes compensables, la Administración tributaria podrá comprobar las declaraciones y liquidar las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo al que se refiere el artículo 64 de la Ley General Tributaria”. Para C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, en *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014, el hecho de que ni la LIS en 2001, ni la LGT en 2003, ni el TRLIS en 2004, pese al precedente expreso de la Ley de Cooperativas, incorporaran sus menciones a la comprobación y la prescripción arroja una doble conclusión: “Primera, las leyes generales no alteran en absoluto ambos institutos, pues lo hubieran dicho si hubiera sido su intención; máxime la LGT, que los define y regula *ex novo* con alcance codificador general. Segunda, no cabe entender el art. 24.1 de la ley de cooperativas como régimen particular para ellas en materias tan relevantes como la comprobación y la prescripción, sino como habilitador de la mera comprobación formal de la declaración e importe de las partidas compensables, inherente al examen de la prueba aportada”. Para E. SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades (II). Comentarios y Casos prácticos*, 4ª ed., CEF, Madrid, 2004, p. 1514, el alcance diverso de ambas disposiciones autoriza a concluir que el art. 23.5 de la Ley 43/1995 habilita a la Administración a ejercer la actividad comprobadora en relación con tales bases imponibles negativas, “pues no tendría sentido hacer de peor condición a las cooperativas”.

no afecta al deber de justificación de los datos de ejercicios prescritos, que como exigencia probatoria se mantiene mientras no prescriban las deudas determinadas con dichos datos.

Precisamente porque la prescripción del período de origen de las partidas podría amparar que el sujeto pasivo la opusiera para impedir la exigencia de aportar la contabilidad y la documentación del mismo, por haber vencido ya también el plazo mercantil de su obligación de conservarla, la LGT, al tiempo que extiende a todos los tributos la obligación de acreditar con ese medio las partidas compensables, aclara en su art. 70.3 la obligación de justificación de las partidas negativas en tanto no prescriban las deudas futuras para cuya determinación se aplican. En definitiva, como afirma LOZANO SERRANO “tanto la legislación del IS como la LGT, contemplan las partidas negativas como realidad jurídica preexistente, generada en su momento y por los cauces correspondientes (liquidación o autoliquidación), debiendo aportarse éstas y su documentación complementaria para probar su origen en ejercicios prescritos”²⁵⁵.

Ni los trabajos de la Comisión para la Reforma de la LGT de 2003 ni su Exposición de Motivos explican la finalidad de los citados artículos, pero su existencia cobra pleno sentido cuando se analiza, como hemos hecho, la situación de los treinta años anteriores, pues impiden que se repita la misma situación, y evitan un incremento de la conflictividad tributaria en torno a la suficiencia de la prueba aportada.

En este sentido, los preceptos dotan de mayor seguridad jurídica al ordenamiento tributario, estableciendo una prueba tasada²⁵⁶ para justificar la compensación y

²⁵⁵ C. LOZANO SERRANO, “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014.

²⁵⁶ Con esta limitación de los medios de prueba se puede llegar a una vulneración de los principios constitucionales de justicia tributaria, en particular, el de capacidad económica. Así lo ponía de

facultando a la Administración a rechazarla si el obligado tributario no aporta los medios de prueba establecidos en la Ley.

No obstante lo anterior, con la aprobación de la LGT el TEAC reforzó su postura dando lugar a un constante y apasionante debate con la Audiencia Nacional, que continúa hasta nuestros días. Seguramente, sin ser ajena a ello la reserva formulada por el Tribunal Supremo a partir de 2010, que aun manteniendo su anterior doctrina para supuestos anteriores a la vigencia de las novedades introducidas en la LIS y en la LGT, comienza a advertir que esa doctrina no es necesariamente proyectable a los supuestos producidos tras las nuevas normas²⁵⁷.

En este contexto el TEAC insiste en los antiguos argumentos y aporta otros nuevos al debate en apoyo de su postura de permitir a los órganos de aplicación de los

manifiesto el profesor C. PALAO TABOADA, “La exigencia de factura para justificar pagos y deducciones y su dudosa constitucionalidad”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 32, 1986, pp. 154-155, cuando se refería al menoscabo que se produce en el principio de capacidad económica, del que se deducen “el principio de gravamen de la renta neta, con deducción, por tanto de los gastos necesarios para su obtención, y el de desgravación de los gastos impuestos por el mantenimiento del contribuyente y de su familia, que no son renta de la que pueda ésta disponer”, en el caso de que sólo se admita la justificación de los gastos mediante un único medio de prueba (la factura completa) y no por los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho.

²⁵⁷ Entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 (RJ 2010, 3148), 8 de julio 2010 (RJ 2010, 6123), 2 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3738), 29 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4945), 22 de mayo de 2012 (RJ 2012, 6932), 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9198), 8 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4912). En todas ellas, el propio Tribunal Supremo, consciente de que las modificaciones legislativas del art 23.5 de la LIS por la Ley 40/1998 y los arts. 70 y 106 de la LGT de 2003 no resultaban aplicables a los ejercicios objeto de los correspondientes recursos, aclaraba que el criterio sostenido (la imposibilidad de revisar, corregir o modificar las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos) debe ir referido a los concretos supuestos analizados, todos ellos anteriores a la vigencia del nuevo artículo 23.5 y de la LGT de 2003, normas inaplicables *ratione temporis* en todos aquellos casos.

tributos la comprobación de ejercicios prescritos, no sólo para constatar su existencia sino también su corrección jurídica.

Alega, a este respecto, la Resolución del TEAC de 13 de mayo de 2009²⁵⁸, que la norma del entonces art. 106.4 de la LGT “carecería de sentido si la Inspección no pudiera comprobar las magnitudes que, procedentes de ejercicios prescritos, son determinantes de la liquidación que se comprueba”. Por ello, el Tribunal ratifica su anterior postura de que “el instituto de la prescripción regulado en la Ley General Tributaria acota el objeto de la prescripción extintiva del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para ejercitar la correspondiente acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, y para imponer sanciones, no estableciendo, sin embargo, la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan

²⁵⁸ Resolución del TEAC de 13 de mayo de 2009 (JT 2008, 2766). En el mismo sentido véase las Resoluciones del TEAC de 8 de octubre de 2009 (JUR 2009, 486128) y 31 de enero de 2013 (JT 2013, 551), 10 de septiembre de 2009 (JUR 2009, 449240) y 21 de septiembre de 2011 (JUR 2011, 411663). En todas ellas se concluye que el art. 106.4 de la LGT (actual art. 106.5, tras la modificación del precepto operada por la disposición final 1.uno.15 del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre) habilita a la Administración para efectuar una comprobación plena de la procedencia y cuantía de la deducción, pudiendo en todo caso revisarse la adecuación a derecho de la misma o la compensación que se pretenda efectuar, al margen de la verificación relativa al cumplimiento formal de sus obligaciones contables. Y, dada esta facultad de comprobación plena de las partidas a pesar de que el ejercicio en el que se originaron estuviese prescrito, cabría la posibilidad de entrar a corregir las bases o partidas a compensar o deducir que no hubiesen sido acreditadas por la contabilidad e incluso por la aplicación de las normas tributarias. A juicio del TEAC la comprobación susceptible de ser efectuada por la Administración podría incidir, no ya solo en la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales y en la conservación de los soportes documentales, sino también en la procedencia del ejercicio de la deducción o de la compensación.

consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidadora”.

Esta concepción del TEAC olvida que una cosa es comprobar pruebas –tarea que obviamente no prescribe, pues es el correlato forzoso de la carga de la prueba-, y otra bien distinta es comprobar los hechos a que dicha prueba se refiere –y ésta facultad sí está sujeta a plazo de prescripción-.

No parece que esta interpretación que sostienen tanto el TEAC como la Administración tributaria favorezca la seguridad jurídica. De acuerdo con su tesis pudiera darse el caso de un sujeto pasivo que haya generado una base imponible negativa en el pasado, la aplicase agotando el plazo de 18 años de que disponía para compensar dicha partida negativa con el derogado TRLIS, y fuese objeto de comprobación cuatro años más tarde, es decir, 22 años más tarde de cuando se acreditó y generó la base imponible negativa. Resultaría que la Inspección, según la tesis administrativa, 22 años después, conservaría facultades para examinar si dicha base imponible negativa se generó de conformidad con las normas jurídicas vigentes más de dos décadas atrás.

Asimismo el TEAC aduce, como nuevo argumento de su postura, que el art. 106 de la LGT habilita a la Inspección a comprobar ejercicios prescritos para constatar la concurrencia o no de los requisitos legalmente establecidos a efectos de determinar la procedencia y cuantía, porque el citado artículo se inserta dentro de la sección dedicada a la prueba²⁵⁹.

²⁵⁹ Resoluciones del TEAC de 21 de marzo de 2013 (JT 2013, 913) y 27 de junio de 2013 (JUR 2013, 282138).

En esta contienda, la Audiencia Nacional ha mantenido un criterio invariable: que el art. 106 de la LGT es un precepto sobre la prueba, cuyo destinatario es el sujeto pasivo y que no autoriza a la Inspección a regularizar ejercicios prescritos ni a modificar esos datos. La prescripción se rompería, a juicio de la Audiencia Nacional, si al comprobar un ejercicio posterior no prescrito pudiera entrarse a comprobar hechos y elementos de los prescritos, y una modificación así debería expresarse, sin que el 70.3 de la LGT pueda entenderse con ese alcance²⁶⁰.

Sin embargo, tal y como tuvimos ocasión de analizar en el apartado precedente, el Tribunal Supremo se ha inclinado finalmente por la interpretación administrativa, salvo en los supuestos en los que sea aplicable la doctrina de los actos propios²⁶¹, en los que el Alto Tribunal parece limitar las potestades administrativas de comprobación en relación con ejercicios prescritos. Así, el Tribunal Supremo ha admitido que lo que prescribe es el derecho a liquidar y el derecho a recaudar, no la potestad de comprobación, que puede extenderse a hechos y elementos de ejercicios prescritos,

²⁶⁰ En el mismo sentido, Sentencias de la Audiencia Nacional de 28 de junio de 2010 (JUR 2010, 257097), 26 de mayo de 2011 (JUR 2011, 205741), 21 de julio de 2011 (JUR 2011, 286238), 24 de mayo de 2012 (JT 2012, 710), 24 de enero 2013 (JT 2013, 693), 6 de junio de 2013 (JT 2013, 1111), 24 de octubre de 2013 (JUR 2013, 332031) y 19 de diciembre de 2013 (JT 2004, 772). De conformidad con todas ellas, ni siquiera lo dispuesto en la LGT de 2003 permite afirmar que el titular del poder legislativo haya querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el art. 70.3 de la citada Ley se incluya dentro de la Sección relativa a “la prescripción”, su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan alta trascendencia, ya que el citado precepto a señalar que “La 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”, no habilita a entender que la Administración quede facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que es inatacable.

²⁶¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8060), 6 de marzo de 2014 (RJ 2014\1193) y 28 mayo de 2014 (JUR 2014\157072).

aunque no puedan regularizarse éstos, pero sí a fijar los hechos de esos períodos que van a integrarse en los no prescritos, regularizando estos últimos²⁶².

Efectivamente, para el Tribunal Supremo una cosa es que no se puedan revisar los ejercicios prescritos, y, otra, bien distinta, que la Administración tenga que pasar por decisiones de terceros que por afectar a ejercicios prescritos no pueden ser revisadas pero siguen produciendo efectos sobre ejercicios no prescritos. Todo lo cual le conduce a declarar que no cabe negar la posibilidad de comprobar los valores, actos o negocios declarados por los administrados en relación con periodos impositivos prescritos y no han sido rectificadas por la Administración, puesto que ello carece de sustento normativo alguno.

D. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, por la que se regula el Impuesto sobre Sociedades, ha modificado sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas. Se permite la compensación de pérdidas sin horizonte temporal con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a su compensación²⁶³, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros. Adicionalmente, y con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasi inactivas con bases

²⁶² Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2012 (RJ 2012, 3622), 9 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9650), 16 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4672); y de forma decisiva las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 (JUR 2015\89825 y JUR 2015\89492) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015\98223).

²⁶³ Dicho porcentaje era inicialmente del 60 por ciento, siendo finalmente incrementado hasta el 70 por ciento con motivo de la introducción de una Enmienda parlamentaria del Grupo Popular durante la tramitación del Proyecto de Ley con efectos desde el año 2017.

imponibles negativas, se establecen medidas que impedirían su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal²⁶⁴.

La extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios va acompañada de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, de conformidad, sostenía la Exposición de Motivos del Anteproyecto, con la “doctrina (sic) del Tribunal Supremo”²⁶⁵.

Dispone el nuevo art. 26.5 que: “El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación

²⁶⁴ Argumentos a favor de la compensación sin someterse a límite temporal los encontramos en el trabajo de S. ÁLVAREZ GARCÍA y D. ROMERO JORDÁN, “Líneas de reforma del Impuesto sobre Sociedades en el contexto de la Unión Europea”, Documentos DOC, núm. 13/02, IEF, Madrid, 2002, pp. 8 y 9.

²⁶⁵ Entendemos que dicha doctrina viene referida a las Sentencias de 6 de noviembre (RJ 2013, 8059), 14 de noviembre (RJ 2013, 8060) y 9 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 1836). Sin embargo, de las tres sentencias del Tribunal Supremo anteriormente mencionadas no puede extraerse que el Alto Tribunal avale una comprobación material de los ejercicios prescritos, pues si bien es cierto que en las dos primeras sentencias (6 y 14 de noviembre de 2013), parecía apuntar hacia esa dirección en un considerando *obiter dicta* que no forma parte de la *ratio decidendi* del fallo (cuando afirma que la Inspección conserva respecto de aquellos las mismas facultades que tenía respecto de los ejercicios no prescritos), en la última (9 de diciembre de 2013) se produce un escorzo y se afirma que la Administración únicamente puede comprobar los ejercicios prescritos para constatar la realidad de las operaciones, pero lo que le está vedado es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones o la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica. De esta manera, la única conclusión clara que puede extraerse de la citada jurisprudencia es la concepción, que consideramos correcta, de que el art. 23.5 del TRLIS es un precepto que versa sobre la prueba. No obstante, el Tribunal Supremo tras la aprobación de la Ley 27/2014 ha afirmado en su Sentencia de 19 de febrero de 2015 (JUR 2015\73769) que la Administración tiene plenas facultades para comprobar la procedencia y cuantía de las bases, cuotas o deducciones originadas en ejercicios prescritos.

prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil”²⁶⁶.

²⁶⁶ La disposición final sexta del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT modifica el art. 26.5 de la Ley 27/2014, que quedará redactado de la siguiente forma: “El derecho de la Administración para iniciar la comprobación e investigación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación”. A través de la misma se introduce una aclaración, según la Memoria del Análisis del impacto normativo que acompaña al Proyecto, relativa al plazo para realizar la comprobación de las bases imponibles negativas y deducciones en el Impuesto sobre Sociedades, señalando que en el plazo de 10 años se deberá iniciar la comprobación en cuestión. En nuestra opinión, quizás la ratio del cambio estribe en que el nuevo plazo de prescripción del derecho para iniciar el procedimiento de comprobación del art.66 bis no es susceptible de interrupción, lo que suscita la duda de si realmente es un plazo de prescripción o de caducidad, lo que hará necesario que ya en el inicio del procedimiento se identifiquen los créditos que se van a comprobar. En definitiva el plazo de diez años sería un plazo de caducidad por eso en la reforma se configura como un plazo máximo para iniciar (que no terminar) las actuaciones de comprobación o investigación.

Asimismo, la citada disposición final sexta introduce una modificación adicional en el párrafo segundo del art. 26.5, de tal manera que únicamente exige la acreditación del depósito de las Cuentas anuales en el Registro Mercantil, cuando con la vigente Ley 27/2014 se exige la acreditación del depósito de la contabilidad. La norma mercantil -artículo 28 del Código de Comercio- exige la llevanza de los siguientes libros de contabilidad: i) Libro de Inventarios y Cuentas anuales y ii) Libro Diario. Por tanto, la modificación proyectada es más correcta técnicamente, ya que mercantilmente únicamente es exigible el depósito de las Cuentas anuales, no del Libro de Inventarios y del Libro Diario, respecto de los cuales sólo se exige su legalización.

De este modo se habilita a la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales generados en ejercicios prescritos, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos. Tal y como se señala en el Preámbulo de la nueva Ley 27/2014 dicha circunstancia habría de posibilitar, no ya solo garantizar el derecho del obligado tributario a beneficiarse de esos créditos, sino además 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 debiera verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

Resulta oportuno destacar que el Preámbulo de la Ley 27/2014 cuando alude a esta modificación dice: “En efecto, la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación, a un período de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada”. Nótese que se hace referencia a una limitación de las potestades de la Administración, como si con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 la Administración no dispusiera de plazo para comprobar los ejercicios prescritos, postura que preconizan tanto la Agencia Estatal de Administración Tributaria como la doctrina del TEAC, y que posteriormente ha sido avalada por el Tribunal Supremo.

Efectivamente esta es la tesis que finalmente el Tribunal Supremo ha confirmado en sus Sentencias de 5 de febrero de 2015 (JUR 2015\89825), 19 de febrero de 2015 (JUR 2015\73769), 26 de febrero de 2015 (JUR 2015\89492) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015\98223), en las que se afirma, en síntesis, que la función administrativa de comprobación es imprescriptible.

Desde esta tesis, el art. 26.5 de la Ley 27/2014 restringe las potestades de la Administración tributaria para ejercer sus funciones de comprobación e inspección, pues con la entrada en vigor de la citada Ley ya “sólo” disponen de 10 años para comprobar la procedencia de la compensación o la deducción originada, cuando antes dichas facultades podían ser ejercidas sin limitación temporal, tesis defendida hasta nuestros días por el TEAC y avalada de forma reciente por el Tribunal Supremo.

Sin embargo, en nuestra opinión, tal y como hemos defendido a lo largo de todo este trabajo, este artículo concede a la Administración una potestad de la que antes carecía. De ahí que defendamos que es una norma limitativa de derechos, pues hace “renacer” ejercicios que antes de la entrada en vigor de esta Ley se encontraban prescritos.

La Administración tributaria ha venido manteniendo en la última década que no existe límite temporal para el ejercicio de la función comprobadora. De tal manera, que ha venido sosteniéndose que la facultad administrativa de comprobación de los hechos determinantes de las bases imponibles negativas no se ve afectada por los plazos de prescripción de la obligación tributaria y pueden ejercerse más allá de los mismos. Por lo que algún sector de la doctrina consideró que sería deseable la incorporación de un límite en forma de plazo de caducidad para el ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración²⁶⁷.

²⁶⁷ L. F. TRIGO Y SIERRE “El ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración con relación a las bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades”, en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2000, p.21, es partidario de establecer un plazo de caducidad para el ejercicio de la potestad comprobadora en beneficio del principio de seguridad jurídica pues “el que tras catorce años (diez de plazo para compensar bases imponibles negativas, más cuatro de prescripción con relación a la obligación tributaria correspondiente al periodo impositivo en el que se compensa la base imponible negativa), amén de los que pudieran sumarse como consecuencia de la interrupción de la

Por tanto, de acuerdo con la redacción del art. 26 de la Ley 27/2014 existe un triple plazo a los efectos de la comprobación de las bases imponibles negativas:

- el plazo de prescripción general (4 años) de la potestad de la Administración para comprobar y liquidar la obligación tributaria del ejercicio en el que la base imponible negativa se genera.

- el plazo de 10 años para comprobar o investigar las bases imponibles negativas, conservando la Administración plenas facultades para comprobar los 6 años que superan el plazo general de prescripción. Hemos de precisar que este plazo únicamente se aplica a efectos de su compensación en un ejercicio no prescrito, no permitiendo en ningún caso la regularización del periodo impositivo ya prescrito.

Por otra parte, podría cuestionarse si esta modificación posibilita la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo, lo cual, en caso de respuesta negativa podría consagrar una desigualdad de trato no justificable. Sin embargo, no habiéndose solicitado la rectificación de la autoliquidación dentro del plazo de prescripción (art. 126.2 RGGI), no parece aventurado afirmar que tal posibilidad será denegada por la Administración. Lo cierto es que si bien no es posible ya la rectificación de la autoliquidación por

prescripción, pueda realizarse una actuación comprobadora de la actividad y operaciones de una entidad en orden a verificar una base imponible negativa, constituye una carga difícilmente compatible con el principio de seguridad jurídica, que no sólo tutela el interés del obligado tributario a no verse inquietado con la reivindicación de las deudas remotas, sino también la salvaguarda de la acción probatoria que deba ejercer, que puede verse seriamente perjudicada tras periodos tan dilatados de tiempo.”

afectar a un ejercicio “prescrito”, el obligado tributario sí podrá²⁶⁸ en el curso de un procedimiento de comprobación, instar la regularización íntegra de su situación tributaria, pues la comprobación que realiza la Administración de la situación tributaria de los sujetos pasivos debe hacerse con objetividad y procurando la determinación de la verdadera situación patrimonial del sujeto comprobado; es decir, no sólo corrigiendo aquellos defectos en que ha incurrido el sujeto pasivo que benefician a la Hacienda Pública (y que, en consecuencia suponen una mayor recaudación para la misma), sino también subsanando aquellos otros que le puedan perjudicar, pero que en estricta aplicación de la normativa vigente, procede hacerlo en beneficio del sujeto pasivo²⁶⁹.

La actuación inspectora tiene como finalidad regularizar la situación tributaria global del sujeto pasivo, y como consecuencia de ello, la Inspección debe aplicar las partidas negativas a las que tuviera derecho el mismo, aunque

²⁶⁸ El propio Preámbulo de la Ley 27/2014 expresamente lo admite: “Con esta modificación –se refiere a la limitación, a un período de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada- se posibilita no solo garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura 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”.

²⁶⁹ V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, p. 208, ya apuntaba que “de no admitirse estas posibilidades, se rompería el principio o esquema general que informa estos supuestos de que la prescripción del derecho a liquidar de los periodos no prescritos en que se compensa la base imponible negativa no se ve afectada por el hecho de que se trate de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos”. Entiende que si esto es así a efectos de permitir la comprobación de la Administración en relación con los ejercicios prescritos, “no se entiende muy bien por qué no lo es a efectos de admitir las autoliquidaciones del sujeto pasivo o las solicitudes de rectificación de las presentadas con anterioridad, que, en todo caso, se podrían ver afectadas por las correspondientes actividades de comprobación de la Administración tributaria”.

éste no las hubiere consignado debidamente. Y ello porque el mandato constitucional exige que la Inspección sirva con objetividad los intereses generales y actúe de acuerdo con los principios constitucionales de eficacia y sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. La Administración tributaria ha de servir a la aplicación de la legalidad tributaria a través del principio inquisitivo y de la verdad material. Por esta razón, no sólo se habrán de tener en cuenta las circunstancias desfavorables a los contribuyentes, sino también las favorables, como ha sido puesto de relieve en ocasiones por la doctrina administrativa y la jurisprudencia²⁷⁰. Es misión de la Administración el cumplimiento de la

²⁷⁰ Así en algunos casos se ha entendido como debida la aplicación de beneficios fiscales por la Administración en el ejercicio de sus actuaciones comprobadoras, incluso a pesar de no haberse aplicado los mismos en la declaración del impuesto. Es el caso de la Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1996 (JT 1996, 295), que deduce del art. 2 del RGI de 1986 que “una de las funciones primordiales de la Inspección de los Tributos en relación con los sujetos pasivos de los distintos impuestos es la “regularización” de la situación tributaria de los mismos, determinando las deudas tributarias que correspondan mediante la correcta aplicación de las normas, incluidas, lógicamente, las que establecen beneficios fiscales. Ello supone –añade– que si durante el proceso de comprobación se pone de manifiesto que el sujeto pasivo, en el ejercicio inspeccionado, podía disfrutar de un determinado beneficio fiscal que no aplicó en el momento de efectuar la correspondiente declaración impositiva, por desconocimiento o por cualquier otra razón, la Inspección, una vez que verifique que concurren todos los requisitos necesarios para disfrutar de aquel beneficio, deberá tenerlo en cuenta a la hora de concretar la correspondiente deuda tributaria, ya que, de no hacerlo así, la regularización tributaria no sería completa”. Se trataba de una deducción que la sociedad no aplicó en su autoliquidación, la cual, tampoco se impugnó por dicha sociedad porque “acertadamente consideró –en palabras del Tribunal– que ello ya no era necesario, habida cuenta que estaba en curso la comprobación inspectora cuyo resultado final tenía que ser necesariamente la completa regularización tributaria de los ejercicios inspeccionados que, lógicamente, conllevaba la aplicación del beneficio controvertido, lo cual, como se ha puesto de manifiesto, no tuvo lugar. En consecuencia, procede estimar la cuestión planteada y ordenar a la Oficina Gestora la práctica de nueva liquidación en la que se tenga en cuenta, una vez verificado que se cumplen todos los requisitos necesarios para ello, la deducción (...)”. También puede mencionarse en la misma línea la Sentencia de la Audiencia Territorial de Lérida de 16 de noviembre de 1986, basándose en el principio de buena fe que debe regir las relaciones Administración-administrado. En

legalidad y no la consecución de los máximos ingresos tributarios posibles.

Porque la Administración, como puso de manifiesto el profesor TIPKE hace ya

el mismo sentido y consagrando el principio de regularización íntegra véase la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de diciembre de 1996 (RA 1996, 1973) y las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2010 (RJ 2010, 3603), 3 de abril de 2008 (RJ 2008, 2030), 22 de enero de 2014, recurso núm. 5699/2011, 23 de enero de 2014, recurso nº 5668/2011, 10 de abril de 2014, recurso núm. 2887/2012, 11 de abril de 2014, recurso núm. 2877/2012 y 5 de junio de 2014, recurso nº 947/2012. En estas dos últimas sentencias el Tribunal Supremo afirma que la actuación de la Administración tributaria no puede limitarse a la inadmisión de la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas por el contribuyente, debiendo proceder de acuerdo con el principio de regularización íntegra. Posteriormente la Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015 (RG 3545, 2011) ha recogido este mismo criterio del Tribunal Supremo. En concreto, afirma que “la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que el obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto”. En sentido similar Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014 (RG 2078, 2011) pero con peculiaridades relacionadas con el IVA en las importaciones.

Por el contrario la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de septiembre de 1995 (JT 1995, 1084), no admite la aplicación en la regularización inspectora de una deducción no aplicada en la autoliquidación, cuya revisión tampoco se solicitó en el plazo entonces previsto para ello.

Recientemente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de octubre de 2014 (JUR 2014, 258118) ha negado la posibilidad de rectificar en el curso de una Inspección la deducción por reinversión consignada en una declaración de un ejercicio prescrito en la que el obligado tributario consignó por un error contable una cantidad a reinvertir superior a la que correspondía. En concreto, la Audiencia Nacional rechaza tal pretensión alegando que “el importe de la exención por reinversión y la cantidad a reinvertir para gozar de la exención del art. 127 de la LIS consignado por la entidad en su declaración del Impuesto del ejercicio 1996/1997, devino firme y al tratarse de un ejercicio prescrito no puede ser modificado, sin que se pueda rectificar el referido error al haber dejado la actora transcurrir el periodo de cuatro años de la prescripción desde el momento de su declaración”.

bastantes años, no es un simple representante de los intereses del Fisco, sino el garante de la legalidad²⁷¹.

- A partir del décimo año se abre un período absoluto e indefinido durante el cual el contribuyente debe acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito en el Registro Mercantil. De manera tal que a partir del 1 de enero de 2015 se limita la prueba que ha de ser acreditada por el obligado tributario en el curso del procedimiento de comprobación a la carga de la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad depositada en el Registro Mercantil²⁷²; ya no será necesaria la presentación de los soportes documentales, tal y como exigía el derogado art. 25.5 del TRLIS, lo cual facilita de forma muy relevante el debate probatorio.

²⁷¹ K. TIPKE, “In dubio contra Fisco?”, *Steuer Kongress Report*, Beck, München, 1967, pp. 40-41 (citado por V. M. SÁNCHEZ BLAZQUEZ, “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 261, 2003) señalaba: “Fiscalista es alguien que es favorecedor del Fisco, para el que la “salus fisci” tiene la prioridad, por no decir que es la “lex suprema”. Pero con ello no pensamos sólo en un favorecimiento platónico del Fisco sino en un favorecimiento activo del Fisco, que en la aplicación de las leyes tributarias tiene una conciencia laxa, que no porta bajo el brazo siempre las leyes tributarias y se mueve bajo circunstancias también fuera de la legalidad tributaria, siempre con la justificación interior de que todo favorece al Fisco, al Estado y, con ello, a la colectividad”.

²⁷² La disposición final sexta del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT modifica el art. 26.5 de la Ley 27/2014, de tal manera que únicamente exige la acreditación del depósito de las Cuentas anuales en el Registro Mercantil, cuando con la vigente Ley 27/2014 se exige la acreditación del depósito de la contabilidad. La norma mercantil -artículo 28 del Código de Comercio- exige la llevanza de los siguientes libros de contabilidad: i) Libro de Inventarios y Cuentas anuales y ii) Libro Diario. Por tanto, la modificación proyectada es más correcta técnicamente, ya que mercantilmente únicamente es exigible el depósito de las Cuentas anuales, no del Libro de Inventarios y del Libro Diario, respecto de los cuales sólo se exige su legalización.

Por consiguiente, según la nueva redacción, la Administración puede oponerse a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos no solo por razones formales, como la falta de concordancia de las pérdidas declaradas en ejercicios prescritos con las que se pretenden compensar, sino por motivos materiales que afectan a la corrección de dichas bases, es decir, a su conformidad con las normas que regulan su cómputo, si bien recae sobre ella la carga de la prueba correspondiente. La consecuencia que se deduce de ello es que la Administración podrá efectuar las comprobaciones necesarias para verificar la corrección jurídica de las bases imponibles negativas acreditadas en ejercicios prescritos, pero no podrá alterar la deuda tributaria correspondiente a dicho ejercicio.

Asimismo, consideramos que la norma que estamos analizando, art. 26.5, lleva consigo una regla interpretativa de la situación anterior, deduciéndose a *contrario sensu* que con anterioridad a la vigencia de la Ley 27/2014, la Administración tributaria, contrariamente a lo afirmado por el Tribunal Supremo, no podía realizar una comprobación material de las bases imponibles negativas declaradas más allá del plazo de prescripción de 4 años, sino que únicamente podía exigir al obligado tributario la acreditación de su derecho. *De facto*, el párrafo segundo del artículo 26.5 es un calco semántico del art. 106.5 de la LGT, y precisamente aquél deshabilita a la Administración a comprobar e investigar las bases imponibles pendientes de compensación más allá del plazo de 10 años, por lo que idéntica conclusión ha de ser extraída del actual art. 106.5 de la LGT.

E. Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria

El Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT²⁷³, en su versión de 23 de junio de 2014 sometida a información pública contenía un nuevo artículo 66 bis según el cual “no prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley”. En sintonía con aquella previsión, en el art. 115 relativo a las potestades y funciones de comprobación e investigación, se precisa que la comprobación e investigación “se podrá realizar aun en el caso de que la misma afecte a períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiera producido la prescripción (...) siempre que tal

²⁷³ Para J. MARTÍN QUERALT, con el Anteproyecto de modificación parcial de la LGT se dan significativos pasos hacia el vaciamiento del actual marco de la prescripción: “Así, el derecho a compensar o deducir créditos fiscales más allá del plazo de prescripción se ve acompañado ahora de la facultad de la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, con las mismas potestades que ejerce en relación con ejercicios no prescritos” (“A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 274, Sección La Opinión, Septiembre-Octubre 2014, Editorial CISS).

Asimismo, el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la LGT, de 30 de septiembre de 2014, en su p. 8 afirma que las modificaciones que se proponen en la LGT “reconfiguran el instituto de la prescripción” y no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el “prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir a toda costa que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas”. Más contundente todavía, si cabe, se muestra el voto particular concurrente que formula la Vocal María Concepción Sáez Rodríguez al citado Informe cuando en su p. 3 afirma que “es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas”.

comprobación o investigación resulte precisa en relación con alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito”.

La Exposición de Motivos del Anteproyecto justifica esta modificación aludiendo a la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados que reclama la “no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo”.

Cuando la Exposición de Motivos se refiere a la “doctrina del Tribunal Supremo”, por obvias razones temporales, no habían sido emitidas las Sentencias del Tribunal Supremo de 5, 19 y 26 de febrero y 23 de marzo de 2015²⁷⁴, por lo que suponemos que el prelegislador estaba haciendo referencia a la Sentencia de 14 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8060) que en su fundamento jurídico sexto sostiene que las facultades de comprobación que conserva la Inspección para demostrar que las bases negativas pendientes de compensación no se ajustan a la realidad, “son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos”, pues “no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS, en la redacción aquí aplicable, (...) si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico”. Sin embargo, una lectura detenida de la Sentencia nos lleva a concluir que se

²⁷⁴ En estas sentencias, tal y como comentamos anteriormente, el Tribunal Supremo atribuye a la Administración tributaria plenas facultades para comprobar la situación jurídica del obligado tributario en relación con bases, cuotas, deducciones, valores, actos o negocios originados en periodos prescritos, con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos.

trata de una consideración *obiter dicta* que no forma parte de la *ratio decidendi* del fallo.

No obstante, posteriormente las citadas sentencias de Tribunal Supremo han confirmado la motivación del Anteproyecto de modificación parcial de la LGT, convalidando de esta manera lo allí glosado.

En este sentido, el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT adoptado por el Consejo de Ministros en su reunión celebrada el día 17 de abril de 2015, incorpora una nueva redacción del art. 66 bis y dispone ahora en su apartado primero: “La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente”. El apartado segundo reza: “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 y de su cuantía, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones”.

La facultad de comprobación plena de los ejercicios prescritos a que se hace referencia en el Proyecto no se limita a los supuestos de comprobación de bases imponibles negativas o créditos fiscales acreditados en ejercicios prescritos, sino que tiene una voluntad omnímoda²⁷⁵.

²⁷⁵ Para R. FALCÓN Y TELLA “La imprescriptibilidad del “derecho a comprobar e investigar” (que no es un “derecho”, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza

En este sentido, el artículo 66 bis que añade el Proyecto se remite, como hemos visto al artículo 115 de la LGT, también modificado en el Proyecto que dispone que la Administración podrá ejercer sus potestades de comprobación e investigación aún en relación con periodos y conceptos tributarios prescritos siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con derechos de la Hacienda Pública no prescritos. Añade el artículo 115, en su apartado segundo, que asimismo la Administración puede ejercer la facultad de calificación de hechos, actos o negocios con independencia de la previa calificación otorgada por el obligado tributario y del ejercicio o periodo en el que aquellos se produjeron²⁷⁶.

legítima”, en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 20, 2014, p. 88, la modificación proyectada no supone ninguna novedad ya que para este autor la facultad de comprobar e investigar, las cantidades pendientes de compensación o deducción, aunque provengan de ejercicios prescritos, ya está claramente reflejada en la LGT en sus artículos 70 y 106.5 y reconocida por la jurisprudencia más reciente. Para este autor la única “novedad del anteproyecto radica en que ahora pretende consagrarse la imprescriptibilidad de las potestades de comprobación e investigación, lo que resulta «poco riguroso desde un punto de vista conceptual», como advierte el informe del Consejo General del Poder Judicial. Y ello porque, si bien la norma habla del «derecho» a comprobar e investigar, es claro que no estamos ante derechos, sino ante potestades o funciones administrativas, como resulta claramente del art. 144 LGT (sic). Y las potestades administrativas, dado su origen legal y sobre todo su carácter genérico, no son susceptibles de prescripción sino únicamente de caducidad respecto a un supuesto concreto. La potestad sancionadora, por ejemplo, caduca si no se inicia el procedimiento en el plazo señalado en el art. 209.2 LGT. Pero si no existe un límite temporal para el ejercicio de la potestad, carece de sentido decir que la misma es «imprescriptible», porque por su propia naturaleza la falta de ejercicio de una potestad no puede implicar la prescripción de la misma”.

²⁷⁶Este apartado nace como reacción del prelegislador a la tesis defendida por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 24 de enero de 2013 (JT 2013, 693), en la que se rechaza que la Administración pudiera declarar realizadas en fraude de ley una serie de operaciones efectuadas en un ejercicio prescrito, aunque proyectaran sus efectos fiscalmente en ejercicios no prescritos.

El criterio expuesto en la Sentencia de 24 de enero de 2013 ha sido confirmado en su integridad por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, en cuya Sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 3538) -recurso de casación núm. 581/2013- se dice expresamente lo siguiente: “En el presente

En primer lugar, es técnicamente incorrecto referirse al derecho a comprobar e investigar, y ello porque la comprobación y la investigación son potestades o funciones administrativas, tal y como dispone el art. 115 de la LGT, no derechos²⁷⁷. Y en segundo

caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 --ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria-- que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal período, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo. No obstante, aunque se consideraran aplicables en nuestro caso -por analogía, por extensión o a efectos meramente interpretativos- las exigencias derivadas del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003, la solución deberá ser asimismo la desestimación de la pretensión casacional de la recurrente. Y es que, como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.

Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización --en los términos pactados y con sus efectos propios--, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.

La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios”.

Posteriormente, dicho criterio ha sido superado por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 (JUR 2015\89825 y JUR 2015\89492) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015\98223), al afirmar que el derecho a comprobar e investigar no prescribe, por lo que 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.

²⁷⁷ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993, p. 304, señala que es “obvio que por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerlo”.

La Administración no dispone de una acción para exigir la liquidación de la deuda tributaria, ni para recaudarla, ni una acción para sancionar sino que dispone de potestades administrativas a través de las cuales se hace efectivo el principio de autotutela, y que tienen, como afirma FALCÓN Y

lugar, resulta poco riguroso afirmar que dichas potestades son imprescriptibles. Y ello porque la falta de ejercicio de esas facultades –integrantes de la potestad liquidatoria– conlleva la consumación de la prescripción, no de las facultades en sí mismas, sino de la obligación tributaria que no ha sido comprobada dentro del plazo de prescripción.

Tal y como afirma el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la LGT, de 30 de septiembre de 2014, resulta ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad, pues carece de “parangón en nuestro ordenamiento jurídico”²⁷⁸, más allá la referida a delitos de lesa humanidad y del nuevo supuesto de imprescriptibilidad introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, considerando como ganancias de patrimonio no justificadas la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos situados en el extranjero respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT²⁷⁹.

TELLA, carácter fiduciario, esto es, están al servicio de los intereses generales (R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 30).

Este mismo autor se pronuncia en los mismos términos pero en relación con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria en R. FALCÓN Y TELLA “La imprescriptibilidad del “derecho a comprobar e investigar” (que no es un “derecho”, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima”, en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 20, 2014, Aranzadi, Pamplona, p. 86.

²⁷⁸ Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, p. 9.

²⁷⁹ En relación con el deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero véase H. LÓPEZ LÓPEZ, “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución”, en *RCT*, núm. 368, noviembre 2013, pp. 5-48. Para este autor el distinto tratamiento que dispensa el legislador a las ganancias patrimoniales no justificadas cuando derivan de bienes y derechos situados en el extranjero, respecto del previsto para

La Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT justifica las citadas modificaciones con un carácter aclaratorio y con el objeto de superar la controversia que esta materia ha suscitado. A tal efecto, y según la Exposición de Motivos, la Ley aclara que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo será objeto de limitación en relación con determinados créditos fiscales. Por otro lado, y de nuevo para evitar dudas interpretativas, se reconoce explícitamente la potestad de la Administración de calificar hechos, actos, actividades o negocios que aunque realizados o desarrollados en periodos tributarios prescritos surtan efectos fiscales en ejercicios en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Asimismo en la respuesta de la DGT al Informe del Consejo General del Poder Judicial se señala que la regulación sobre la prescripción se ajusta a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la prescripción 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, siendo a éste al que corresponde determinar su régimen jurídico conforme a los criterios que considere idóneos en cada caso.

El Consejo de Ministros solicitó a la Comisión Permanente del Consejo de Estado la emisión de dictamen con carácter urgente y preceptivo sobre el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, de acuerdo con lo establecido en los arts. 19 y 21.2 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado. El citado Dictamen ha sido emitido el 9 de abril de 2015 y sobre este particular aspecto el Consejo de Estado se muestra muy crítico. Así, de la lectura de los artículos 66 bis y

las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de los bienes y derechos que se sitúan en territorio español unido a la enorme restricción de la prueba en contrario, hacen dudar seriamente de la compatibilidad de esta medida con el derecho comunitario y la propia Constitución española.

115, a juicio del Consejo de Estado, surge una “especie de imprescriptibilidad”²⁸⁰. Abunda en que no puede objetarse que el legislador puede configurar el régimen de la prescripción con base en la cita de las sentencias del TC 157/1990 y 70/2001 ya que las mismas se refieren de forma principal a supuestos del ordenamiento penal, donde la prescripción encuentra un sentido propio. Y, por último, apunta que una “imprescriptibilidad máxima como la consagrada en el Anteproyecto no resulta permisible, pues significaría tanto como dejar sin efecto (...) la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 66 a) de la LGT”²⁸¹.

En efecto, pensamos que esta modificación compromete gravemente el principio de seguridad jurídica²⁸², principio constitucional que a tenor de la Exposición de Motivos del Anteproyecto justifica en buena parte la reforma proyectada. Este principio exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica por lo que la posibilidad de comprobación e investigación eterna o indefinida en relación con ejercicios prescritos origina un no saber a qué atenerse que es el paradigma de la inseguridad²⁸³.

²⁸⁰ Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015, p. 52.

²⁸¹ Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015, p. 59.

²⁸² El Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, en su p. 4 advierte de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada.

²⁸³ En este sentido, R. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw Hill, Madrid, 1999, p. 74, cuando señala que “en el campo del Derecho público es evidente que la Administración, por exigencia del principio de eficacia, para ser operativa, tiene que pasar página en el desempeño de sus funciones. No plegarse a esta exigencia y pretender que la Administración no pueda olvidarse de los hechos que se van distanciando en el tiempo, lejos de una aspiración de justicia, significa firmar un seguro de ineficacia”.

Asimismo, no puede dejar de observarse que esta declaración de imprescriptibilidad²⁸⁴ ha de interpretarse en el contexto de la reforma paralela que el momento de gestarse el Anteproyecto se seguía en relación con la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, en el Anteproyecto de reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se preveía la no limitación temporal de la compensación de bases imponibles negativas, lo que hacía aconsejable la ampliación del plazo de prescripción de cuatro años. Finalmente en el texto aprobado en el Congreso de los Diputados se restringe el derecho de la Administración a revisar las bases imponibles negativas, respecto a lo que se preveía en el Anteproyecto; ahora, a tenor del art. 26.5 de la Ley 27/2014, esta revisión deberá realizarse en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto en la que se generaron esas bases imponibles negativas. A partir de ese momento, el contribuyente únicamente deberá acreditar su existencia (en el sentido de origen o procedencia, no de corrección a derecho), exhibiendo las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se generaron y la información contable.

Entendemos que la citada modificación no ha tenido su lógico corolario en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, de tal manera que carece de toda lógica jurídica declarar la imprescriptibilidad como regla general y limitarla en relación con las bases imponibles negativas que, sin embargo, carecen de plazo para su efectiva compensación.

Y si bien es cierto, que el plazo de compensación de los créditos fiscales no ha dejado de ampliarse (actualmente para las bases imponibles negativas es indefinido)

²⁸⁴ Con esta declaración de imprescriptibilidad se está obligando además a los empresarios a la conservación de los documentos contables más tiempo del previsto en el art. 30 del Código de Comercio por remisión del art. 70. 2 de la LGT.

mientras que el de prescripción ha ido reduciéndose, podría fijarse un plazo más amplio (por ejemplo, 6 años) a tales efectos sin necesidad de llegar a los 10 años establecidos en el art. 26. 5 de la LIS y 66 bis.2 del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT.

Asimismo, la redacción propuesta para el artículo 115 de la LGT altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas, el de seguridad jurídica²⁸⁵, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno²⁸⁶.

²⁸⁵ Recuerda R.FALCÓN Y TELLA “La imprescriptibilidad del “derecho a comprobar e investigar” (que no es un “derecho”, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima”, en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 20, 2014, p. 90, que la prescripción tiene por objeto la obligación tributaria, “por lo que carece de sentido cualquier referencia a la imprescriptibilidad de determinadas potestades o facultades administrativas. Y si lo que se pretende con el nuevo art. 66 bis del Anteproyecto de Ley General Tributaria es habilitar a la Administración para que cambie libremente de criterio en ejercicios posteriores, la norma está abocada al fracaso pues ni de su tenor literal puede deducirse tal cosa, ni ello sería compatible con las más elementales exigencias de la seguridad jurídica”.

²⁸⁶ La anterior afirmación ha sido confirmada por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 3538), en el recurso de casación nº 581/2013 interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 enero de 2013, rec. núm. 440/2009. En la referida Sentencia, el Tribunal Supremo desestima íntegramente el recurso de casación promovido por la Abogacía del Estado y confirma el criterio fijado por la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida; la Sala sostiene que “Tal y como consideró la Sala de instancia, 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 1998, 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”.

A fortiori, si efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se consagraría una desigualdad de trato no justificable, ya que aquella podría adentrarse en la comprobación de lo extinto, aun con la sola pretensión de proyectarlo en los ejercicios no prescritos, mientras éste no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, o al menos no se ha previsto en el texto del Anteproyecto, tal y como veremos en la sección siguiente.

Esta modificación se complementa, además, con las que se refieren a los medios de prueba. Se suprime el art. 106.5 de la LGT y se precisa en el art. 66 bis.3 que en todo caso deberán aportarse las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las cantidades pendientes de compensación o deducción, y la contabilidad, lo cual no supone ninguna novedad relevante a excepción de su ubicación. Se modifica el apartado 3 del art. 70 para determinar su expresa aplicabilidad a los supuestos de comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación.

La obligación de presentar la contabilidad ya no es sólo pues exigida en la Ley 27/2014 para efectuar la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensar en el Impuesto sobre Sociedades o para aplicar deducciones para evitar la doble imposición internacional y para incentivar la realización de determinadas

En definitiva, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre la imposibilidad de que la Administración Tributaria pueda declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, aunque tales operaciones puedan proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

No obstante, sólo siete meses después, el Alto Tribunal modifica este criterio y en su paradigmática Sentencia de 5 de febrero de 2015 afirma, sin motivación suficiente que justifique un cambio de criterio de tal calado, que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito pues las facultades de comprobación son imprescriptibles.

actividades, sino también para la generalidad de los créditos fiscales, tal y como establece el art. 106.5 de la LGT actualmente vigente.

En todo caso, permanece inmodificable la autoliquidación prescrita que determinó el crédito fiscal, sin que pueda sancionarse por omisión de ingreso, devolución indebida o acreditación improcedente de bases negativas o deducciones.

Por último, la Exposición de Motivos señala como objetivos esenciales de la reforma “el reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria” e “incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos”, siendo el propósito esencial “mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz”.

En nuestra opinión, el planteamiento del prelegislador se sitúa en las antípodas de los principios que preconiza en la Exposición de Motivos, pues las modificaciones introducidas en la LGT suponen en la práctica que la prescripción de las magnitudes fiscales originadas por operaciones en un ejercicio determinado dependerán de la naturaleza de los bienes afectados, y así el valor de adquisición de un inmueble, amortizable durante 50 años, podrá ser comprobado junto a la liquidación de cada uno de esos 50 años; el valor de adquisición de un solar que no se amortiza se podrá comprobar en el momento de su venta, aunque hayan transcurrido 100 años, y así sucesivamente; y si se desea invocar el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma de cualquier operación mercantil que produzca cualquier efecto final al cabo de décadas, tampoco habrá para ello plazo alguno y se podrá sostener, décadas después de la realización de la operación, que la misma se realizó en fraude de ley y que puede ser ignorada en cuanto a sus consecuencias fiscales.

El principio de legalidad administrativa requiere que la Administración actúe con objetividad en aras del interés general, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. La inexistencia de un plazo de prescripción en el ámbito de la comprobación e investigación puede quedar extramuros de ese mandato constitucional²⁸⁷ y, desde luego, supone un déficit de seguridad jurídica difícilmente justificable. La Administración tributaria está suficientemente dotada como para exigirle que adapte sus tiempos y ritmos a los de la economía y los negocios, y no a la inversa.

IV. Problemas de Derecho transitorio

Siguiendo a DÍEZ-PICAZO y GULLÓN²⁸⁸, podemos señalar que todo cambio legislativo plantea un difícil problema como es determinar por cuál de las dos legislaciones, la antigua o la nueva, han de regularse los actos realizados y las situaciones creadas o nacidas bajo el imperio de la antigua ley, cuyos efectos todavía persisten al entrar en vigor la ley nueva²⁸⁹.

²⁸⁷ J. I. GOROSPE OVIEDO, “La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec.núm.581/2013”, en *RCT*, CEF, núm. 379, 2014, p. 165.

²⁸⁸ L. DÍEZ-PICAZO y A. GULLÓN BALLESTEROS, *Sistema de Derecho Civil*. Volumen I, Tecnos, Madrid, 1984, p.119.

²⁸⁹ Tal y como afirma M. A., GARCÍA FRÍAS, en “La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales”, en AA VV, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Angel Collado Yurrita (dir.), Juan José Zornoza Pérez (dir.), Vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 352, “remover el pasado, modificar las consecuencias jurídicas de los hechos acaecidos ya acaecidos, no sólo causa rechazo en los destinatarios de las normas sino que origina una serie de problemas jurídicos difíciles de resolver satisfactoriamente y, por ello, un tema clásico como es éste, resulta siempre actual”.

En primer lugar es preciso analizar la cuestión planteada teniendo en cuenta las normas generales contenidas en la LGT sobre la vigencia en el tiempo de las normas tributarias.

En este sentido el artículo 10.2 de la LGT establece que salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos devengados a partir de su entrada en vigor²⁹⁰.

Por tanto, la regla general aplicable también a las normas tributarias es que, si no existe disposición en contrario, los efectos de éstas se proyectan a situaciones nacidas con posterioridad a la entrada en vigor de la norma, sin perjuicio de que mediante disposiciones de derecho transitorio puedan establecerse supuestos de retroactividad de la norma, por cuanto el mandato de irretroactividad absoluta contenido en el artículo 9 de la Constitución Española se refiere exclusivamente a las normas sancionadoras no favorables y restrictivas de derechos individuales²⁹¹. Fuera de estos estrechos márgenes, la Constitución deja al legislador plena libertad para ordenar, siguiendo criterios de oportunidad, seguridad, equidad o conveniencia social, la eficacia que deben desplegar las nuevas Leyes en relación con actos o situaciones jurídicas nacidas con anterioridad a su vigencia.

Por tanto, aunque no existe un principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias, es de aplicación el principio general plasmado en el artículo 2.3 del Código Civil según el cual las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario con las peculiaridades establecidas en el art. 10.2 de la LGT para los tributos

²⁹⁰ Entre los estudios más relevantes de la materia podemos señalar el de E. GONZÁLEZ GARCÍA, “Artículo 20”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, Tomo I, LGT, Edersa, Madrid, 1982.

²⁹¹ Que las normas tributarias no son disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional. En este sentido STC 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126).

instantáneos y periódicos. La retroactividad es la excepción y no la regla, y sólo deberá admitirse excepcionalmente cuando resulte plenamente justificada²⁹².

En todo caso, cabe acudir a los criterios interpretativos que en esta materia se derivan de las disposiciones transitorias del Código Civil, cuya naturaleza de normas generales y supletorias, destinadas a complementar el citado art. 2.3 del Código Civil, es evidente (art. 4.3 y disposición transitoria 13.^a del Código Civil). Semejante planteamiento encuentra actualmente un claro reconocimiento legislativo en el art. 7.2 de la LGT.

De todas estas disposiciones intertemporales, la que goza de una mayor generalidad y proyección es la disposición transitoria primera del Código Civil, en virtud de la cual se regirán por la legislación anterior los derechos nacidos, según ella, de hechos realizados bajo su régimen, aunque la nueva ley los regule de otro modo o no los reconozca. La única excepción que contempla, en favor de la retroactividad, es que el derecho aparezca declarado por primera vez en la ley actual, aunque el hecho originador se verificara bajo la legislación anterior, y ello siempre que no perjudique a otro derecho adquirido de igual origen, en armonía con la disposición introductoria a las distintas reglas de transitoriedad que el Código contempla, según la cual, las variaciones que perjudiquen derechos adquiridos conforme a la legislación civil anterior no tendrán efecto retroactivo.

Esta regla general obliga a situarse en la perspectiva del derecho subjetivo para la determinación de la norma aplicable, atribuyendo un valor decisivo a la fecha de su nacimiento, de tal modo que el derecho quedará sometido al régimen jurídico de la

²⁹² M. A., GARCÍA FRÍAS, en “La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales”, en AA VV, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 357.

legislación vigente al tiempo de realizarse el hecho del cual ha surgido. Es más, no sólo el derecho nacido bajo la legislación anterior subsiste “con la extensión y en los términos” definidos por la misma, sino que también la correspondiente acción se mantiene con igual contenido, incluso cuando ésta se ejercita bajo un régimen normativo distinto, el cual afectará únicamente a su “ejercicio, duración y procedimientos” para hacerla valer (disposición transitoria cuarta del Código Civil), esto es, a las condiciones temporales (prescripción y caducidad) o formas de ejercicio procesal dirigidas al reconocimiento y defensa del derecho, que son, por lo tanto, de naturaleza adjetiva o accesoria y no sustantiva, al menos en cuanto se refiere al contenido esencial del derecho mismo.

Esta regla de irretroactividad de las leyes, -inspirada en el axioma *tempus regit factum*, y en los criterios de certeza, predecibilidad y confianza sobre el ordenamiento jurídico vigente, bajo los que se han de realizar los actos jurídicos, en aras de la seguridad jurídica, que a su vez implica el respeto a los derechos adquiridos y a las situaciones jurídicas beneficiosas o más favorables-, ha sido proclamado con este carácter por una jurisprudencia reiterada²⁹³ de manera que aun para admitir un grado débil o mínimo a la retroactividad de una ley es preciso que ésta así lo disponga, expresa o tácitamente atribuyéndose tradicionalmente dicha retroactividad tácita a las normas interpretativas, las complementarias, de desarrollo o ejecutivas, las que suplan lagunas, las procesales; y, en general, las que pretenden eliminar situaciones pasadas

²⁹³ Entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de enero de 1963 (RJ 1963, 94), 22 diciembre de 1978 (RJ 1978, 4477), 19 octubre de 1982 (RJ 1982, 5562) y 25 mayo 1995 (RJ 1995, 4264).

incompatibles con los fines jurídicos que persiguen las nuevas disposiciones, pues de otro modo no cumplirían su objetivo²⁹⁴.

Por otro lado, en el plano puramente hermenéutico, hay que concluir que las disposiciones de derecho intertemporal o transitorio no admiten interpretaciones extensivas o analógicas, y no pueden aplicarse a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas (art. 4.2 del Código Civil), debiendo las excepciones en favor de la retroactividad interpretarse siempre restrictivamente.

A. Régimen transitorio tras la aprobación de la Ley 40/1998

Como vimos en el apartado precedente, la disposición final segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, modificó el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, ampliando el plazo para la compensación de bases negativas, de siete a diez años, pero al mismo tiempo, incorporó a dicho artículo un apartado 5 en el que se disponía que el sujeto pasivo habría de acreditar mediante la exhibición de su contabilidad y soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas “cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

La disposición transitoria duodécima de la Ley 40/1998 trató de resolver el tradicional problema de deslinde temporal de normas cuando se produce un cambio legislativo y lo hizo disponiendo que el cómputo del nuevo plazo de compensación, de diez años -el anterior era de siete-, se llevaría a cabo desde que se determinaron las bases negativas, lo que comportaba que el legislador le daba efecto retroactivo, siendo

²⁹⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 26 noviembre de 1934 (RJ 1934, 1843), 17 de diciembre de 1941 (RJ 1941, 1425), 26 de mayo de 1969 (RJ 1969, 2865) y 7 julio 1987 (RJ 1987, 5183), 5 de julio de 1986 (RJ 1986, 3955), 9 de abril de 1992 (RJ 1992, 3188), 5 de noviembre de 1986 (RJ 1986, 6280) y 19 de abril de 1988 (RJ 1988, 3178).

de aplicación a todas las bases negativas y no a las que surgieran a partir de 1 de enero de 1999.

De la redacción de ambas disposiciones parecía fácilmente colegirse que a partir de la vigencia de la ley no bastaba ya alegar que el ejercicio en el que se produjeron éstas se encontraba prescrito, sino que era necesaria su justificación documental suficiente.

Sin embargo, frente a dicha interpretación surgieron voces que defendían que, ante la ausencia de una disposición transitoria, la exigencia de su justificación documental solo sería aplicable a las bases negativas originadas con posterioridad al 1 de enero de 1999, pues el derecho a la compensación en relación con bases impositivas anteriores a 1998 surgió con su generación, y una interpretación del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (según redacción ofrecida por la Ley 40/1998) en sentido distinto, sería contraria al artículo 10.2 de la LGT de 1963 y al principio de seguridad jurídica, establecido en el artículo 9.3 de la Constitución.

Ahora bien, el Tribunal Supremo se manifestó contrario a dicha posición, abundando en la innecesariedad de una norma transitoria, ya que la simple generación de bases negativas, no determina “un derecho adquirido” a su compensación con bases positivas, por cuanto, entre otros extremos, “falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídico tributaria, autonomía que sí se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad. De existir un derecho, se trataría de lo que en la Teoría General se ha denominado "derecho eventual" o *ius existens in spe non autem firmiter quaesitum*, o más común "expectativa", a la que resulta aplicable la doctrina

del Tribunal Constitucional²⁹⁵, en el sentido de que la prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio

²⁹⁵El Tribunal Constitucional en la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, recuerda su doctrina en relación con los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

a) En primer lugar, hemos declarado que «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado» en el art. 9.3 CE, pues el «límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. (...) No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquéllas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 CE, por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental» (STC 173/1996, FJ3.º, que se apoya en las SSTC 27/1981, FJ10.º , 6/1983, FJ3.º, 126/1987, FJ9.º, y 150/1990, FJ 8.º). Así pues, «fuera de las materias respecto de las que el art. 9.3 CE veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno, disponiendo éste, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política» (STC 150/1990, FJ 8º). La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal (Sentencias del TC 126/1987, 197/1992 y 173/1996, FJ3º).

b) Ahora bien, también hemos declarado que «afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, FJ9º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional» (STC 173/1996, FJ3º).

c) Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, también hemos señalado que dicho principio, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, FJ11), ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, FJ 8.º).

del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo”²⁹⁶.

No podemos estar más de acuerdo. La compensación pertenece y se imbrica dentro de la propia estructura de la base imponible del período impositivo en que se obtienen rentas positivas. La mera presencia de bases imponibles negativas no constituye por sí sola el presupuesto de hecho para la existencia de la facultad de compensación, sino que es preciso la obtención de rentas positivas en un ejercicio posterior. Concurriendo ambas condiciones, la facultad de compensación habrá nacido y

Determinar, en consecuencia, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987, FJ11º, 150/1990, FJ8º y 173/1996, FJ3º).

d) Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante a tenor de la doctrina de este Tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ. 11, 12 y 13, STC 197/1992, FJ. 4º y STC 173/1996, FJ. 3º)".

²⁹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Septiembre de 2012 (RJ 2012, 9198). En el mismo sentido y remitiéndose a ella vid. Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9634), 22 de noviembre de 2012 (RJ 2013\345), 17 de enero de 2014 (RJ 2014\626); y Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2014 (JUR 2014\38309) y 2 de febrero de 2011 (JUR 2011, 52240).

se podrá o no ejercitar. No existe, pues, un derecho consolidado²⁹⁷ en el momento de originarse las bases imponibles negativas, que sólo es *condictio iuris* para que la facultad de compensación pueda nacer en un futuro.

Seguidamente se refiere el Alto Tribunal a la naturaleza jurídica de la base imponible negativa poniendo de relieve que “el hecho de surgir en un determinado ejercicio una base imponible negativa, lo que el artículo 23.1 de la Ley 43/1995 reconoce al sujeto pasivo es una mera "facultad" o posibilidad de actuar inserta en la relación jurídico tributaria ("podrá" dice el apartado 5 del tantas veces repetido artículo 23)”²⁹⁸, que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella y a su normativa que, en este caso, y a partir de 1 de enero de 1999, exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo, mediante la contabilidad y sus soportes documentales.

²⁹⁷ La doctrina de los “derechos adquiridos” en sentido estricto ha sido rechazada por el Tribunal Constitucional en el ámbito tributario (Cfr., entre otras, las Sentencias de 20 de julio de 1981 y de 4 de febrero de 1983). El TC no está dispuesto a calificar de retroactiva una ley con sólo considerar que restringe un derecho subjetivo, sino que es preciso que incida sobre “relaciones consagradas” y afecte “a situaciones agotadas”. Por eso el TC en la sentencia 27/1981, de 20 de julio (FJ. 10), afirma que: “Desde el punto de vista de la constitucionalidad, debemos rehuir cualquier intento de aprehender la huidiza teoría de los derechos adquiridos, porque la Constitución no emplea la expresión "derechos adquiridos" y es de suponer que los constituyentes la soslayaron, no por modo casual, sino porque la defensa a ultranza de los derechos adquiridos no casa con la filosofía de la Constitución, no responde a exigencias acordes con el Estado de Derecho que proclama el artículo primero de la Constitución; fundamentalmente, porque esa teoría de los derechos adquiridos, que obliga a la Administración y a los tribunales cuando examinan la legalidad de los actos de la Administración, no concierne al Legislativo, ni al Tribunal Constitucional cuando procede a la función de defensa del ordenamiento, como intérprete de la Constitución. Cuando se trata de la defensa del ordenamiento constitucional hemos de tener en cuenta que el concepto de "derecho individual" no puede confundirse con el *ius quaesitum* (...)”.

²⁹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Septiembre de 2012 (RJ 2012, 9198).

Por tanto, el Tribunal Supremo fijó la siguiente doctrina legal:

- que la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas que se pretenden compensar es exigible a partir del 1 de enero de 1999 cualquiera que sea el ejercicio en que se generó el derecho a su compensación. Por tanto, poco importaba que se estuviera compensado una base imponible negativa procedente del ejercicio, por ejemplo, 1997, y que en ese ejercicio no existiera una obligación de conservar la documentación contable pertinente para acreditar el derecho a la compensación en un ejercicio posterior, pues lo realmente relevante es que en ese momento no existía un derecho subjetivo frente a la Hacienda pública, sino una mera expectativa, motivo por el cual dicha obligación le era oponible por mor del art. 23.5 de la Ley 43/95.

- que era rechazable aquella interpretación que, basándose en que el derecho a la compensación nace con su generación, defendía que la exigencia de justificación documental solo sería aplicable a las bases negativas originadas con posterioridad a 1 de enero de 1999.

No obstante, en la práctica surgía un problema adicional ya que tras la entrada en vigor de la Ley 40/1998, se iniciaron actuaciones inspectoras que alcanzaban ejercicios anteriores a 1999²⁹⁹.

En estos casos, se planteaba si dicha obligación de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas podría exigirse también al contribuyente que había compensado esas bases en ejercicios anteriores a 1999, y sobre los que la

²⁹⁹ El Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en su Sentencia de 23 de mayo de 2003 (JT 2008, 349) dictaminó que el apartado 5 del artículo 23 de la LIS resultaba aplicable a cualesquiera actuaciones de comprobación posteriores a su entrada en vigor, aun referidas a periodos anteriores a la misma.

Inspección había iniciado un procedimiento de comprobación estando ya vigente la Ley 40/1998, por ejemplo en el año 2000.

Se entendía que así como la disposición transitoria duodécima de la Ley 40/1998 reconoció que la ampliación del plazo de compensación de 7 a 10 años sería aplicable respecto de ejercicios anteriores que tuviesen bases imponibles negativas pendientes de compensar, en cambio en el apartado 5 del artículo 23, en el que se dispone la obligación del sujeto pasivo de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, mediante la exhibición de la contabilidad y soportes documentales correspondientes, no se previó retroactividad alguna, lo que debía entenderse en el sentido de que dicha obligación sólo sería exigible a las compensaciones de bases imponibles llevadas a cabo en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1999, cualquiera que fuera el ejercicio en que se hubiera generado la base imponible negativa. Así se desprende claramente de su disposición final segunda de la Ley 40/98 cuando expresa que “para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999” se añade un párrafo 5 al art. 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta cuestión ha sido resuelta por la Audiencia Nacional, en las Sentencias de 8 de marzo de 2012 y 3 de mayo de 2013³⁰⁰.

En ambas Sentencias las Resoluciones del TEAC recurridas aplicaron el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, en su redacción otorgada por la Ley 40/1998, a todos los ejercicios objeto de regularización (1998, 1999 y 2000) en relación con la compensación de bases negativas procedentes de los ejercicios 1994 a 1997,

³⁰⁰ Sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2012 (JT 2012, 289) y 3 de mayo de 2013 (JUR 2013, 161542). En el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2013 (JUR 2013, 272280).

fundamentando tal aplicación en el criterio "reiteradamente mantenido por este Tribunal Central", criterio que la Audiencia Nacional rechazó exclusivamente en relación con el ejercicio de 1998, al que resulta de aplicación la normativa anterior a la reforma mencionada, que establecía la imposibilidad de efectuar la comprobación en relación con las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos.

La Audiencia Nacional considera que la exigencia contenida en el nuevo apartado 5 del artículo 23 de la Ley 43/1995 solo es aplicable a las compensaciones que se practiquen a partir del 1 de enero de 1999, pues es ésta última fecha la de entrada en vigor de la modificación derivada de la Ley 40/1998.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, la compensación practicada por la entidad en el ejercicio 1998, no afectado por la modificación legislativa, queda al margen de la posibilidad de modificación del mismo, al no serle de aplicación el cumplimiento de los referidos requisitos formales sobre la acreditación documental de la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, al derivar de un ejercicio prescrito.

Sin embargo, los ejercicios posteriores, 1999 y 2000, sí se encuentran en el ámbito temporal de la modificación legislativa, por lo que es exigible el cumplimiento de ese requisito formal al sujeto pasivo que pretenda compensar las bases imponibles negativas generadas en un ejercicio prescrito.

Consecuencia de todo esto es, que, en relación con la liquidación del ejercicio 1998, la Inspección ha de aquietarse a lo reflejado por el sujeto pasivo en su autoliquidación, al estar vetada su comprobación.

Por tanto, siguiendo la doctrina de la Audiencia Nacional, hemos de distinguir dos supuestos:

- Respecto de la compensación de bases imponibles procedentes de ejercicios prescritos aplicada por el contribuyente en sus declaraciones de los ejercicios 1998 y anteriores: no cabe exigir al contribuyente la prueba documental de las partidas negativas a compensar, pues en tal ejercicio no existía norma jurídica alguna que habilitara tal potestad;

- En relación con la compensación de bases imponibles procedentes de ejercicios prescritos aplicada por el contribuyente en sus declaraciones correspondientes a los periodos 1999 en adelante: resulta posible que la Administración exija al contribuyente la acreditación, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, de la procedencia y cuantía de tales bases imponibles por estar habilitada al efecto por el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, que sí resulta de aplicación a dichos ejercicios.

Por tanto, la obligación de acreditar documentalmente la procedencia de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos se estableció *ex novo* en la Ley 40/1998, por lo que su exigencia solo cabe a partir de la entrada en vigor de la misma, lo cual no significa que no pueda afectar a las bases imponibles negativas que se pretenden compensar y que hayan sido arrojadas en ejercicios fiscales anteriores, como se desprende del texto del citado precepto “cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron dichas bases imponibles negativas”, y por ello si la compensación pretende hacerse efectiva después de la entrada en vigor de la Ley 40/1998, el 1 de enero de 1999, se exige dicha acreditación, al extenderse la misma no solo a las bases imponibles negativas generadas a partir de su vigencia sino también a aquellas otras que se pretenden compensar y que se hubieran devengado en ejercicios fiscales anteriores, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron. Entender lo contrario, añadimos

nosotros, supondría una retroactividad de grado máximo constitucionalmente reprochable.

B. Régimen transitorio tras la aprobación de la LGT

No obstante, las mismas dudas que surgían en relación con las bases imponibles negativas pendientes de compensar tras la entrada en vigor de la Ley 40/1998, se plantearon en materia de deducciones con la aprobación de la Ley 58/2003.

Recuérdese que hasta la aprobación de la Ley 58/2003, no existía, en relación con las deducciones en cuota pendientes de aplicación, una previsión análoga a la existente en el art. 23.5 de la Ley 43/1995, por lo que era aplicable la doctrina del Tribunal Supremo existente hasta la aprobación de ésta última, conforme a la cual las cuotas declaradas como deducibles en los ejercicios prescritos, tienen carácter firme, y han de ser admitidas y respetada su aplicación en el ejercicio posterior en que se aplican, de forma que la Administración está impedida para determinar la deuda tributaria que la prescripción dejó firme a todos los efectos tributarios³⁰¹.

El artículo 106.4 de la LGT (actual art. 106.5) extendió a las deducciones pendientes de aplicación con origen en ejercicios prescritos, el régimen previsto para las bases pendientes de compensación, lo que supuso que dicha previsión solamente sería efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la LGT prevista en la disposición final undécima de dicha Ley, esto es, el 1 de julio de 2004.

³⁰¹ Este criterio, aunque establecido fundamentalmente respecto de bases imponibles negativas, podría ser susceptible de aplicación análoga a los casos de deducciones originadas en ejercicios prescritos pero aplicadas en ejercicios futuros. Así, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2004 (recurso casación nº 10849/1998), donde “el efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1992, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983”.

No hay ninguna mención en la LGT de la que pudiera desprenderse el carácter retroactivo de las nuevas exigencias establecidas para la acreditación de deducciones en cuota pendientes de aplicación. Lo que de nuevo, a los efectos de entender o no aplicable la obligación contenida en dicha Ley a los ejercicios anteriores a su vigencia, exigía plantearse si había de estarse a la normativa vigente en el momento del nacimiento del derecho, en cuyo caso dicha previsión no sería aplicable a las deducciones generadas en los ejercicios anteriores a 2004, o a la regulación vigente en el momento en que la citada deducción era aplicada, y entonces la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de las deducciones generadas en ejercicios anteriores a 2004, resultaba exigible al sujeto pasivo si la aplicación de la deducción tenía lugar en periodos impositivos a los que resultara aplicable la LGT.

Dicha cuestión se aborda por primera vez en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2011³⁰². La única cuestión discutida en el recurso contencioso administrativo es la eventual procedencia de que la Inspección compruebe las deducciones por I+D generadas en ejercicios prescritos (1996 a 1999) y aplicadas en los ejercicios inspeccionados (2001 a 2003). En el acuerdo de liquidación objeto de la Resolución del TEAC combatida ante la Audiencia Nacional se expresa que el art. 106.4 de la LGT vigente a la fecha en que se iniciaron las actuaciones inspectoras, carecería de sentido si la Inspección no pudiera comprobar y formular las pertinentes propuestas de regularización, respecto de elementos integrantes de la liquidación que

³⁰² JUR 2011, 286238. Posteriormente, este criterio ha sido ratificado por la Audiencia Nacional en sus Sentencias de 23 de octubre de 2014 (JT 2014, 1699 y JT 2014, 1745); ambas sentencias se pronuncian en relación con la imposibilidad de cuestionar una operación de reestructuración llevada a cabo en un ejercicio prescrito para negar la deducibilidad del fondo de comercio financiero aflorado. Los procedimientos de inspección se iniciaron estando ya vigente la LGT de 2003 sin embargo, los ejercicios inspeccionados eran anteriores, razón por la que la Sala entiende inaplicable el art. 106.5 de la citada Ley.

surten efectos en el periodo impositivo sujeto a comprobación, con origen en hechos relativos a periodos impositivos prescritos. Entiende, en concreto, la Inspección que las deducciones por I+D acreditadas en los ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999 y aplicadas en los ejercicios objeto de comprobación son excesivas por resultar que “determinados proyectos acometidos por la empresa no responden al concepto de investigación o desarrollo, dado que en algunos casos se trata de esfuerzos rutinarios destinados a mejorar la calidad del producto, y en otros de adaptaciones de productos ya existentes a requisitos específicos impuestos por el cliente”.

Obsérvese, tal y como acertadamente pone de manifiesto MONTESINOS OLTRA, que en cualquier caso, se aprecia una diferencia de criterio tanto del TEAC como de la AN sobre la aplicación en el tiempo del artículo 23.5 de la LIS, por un lado, y del artículo 106.4 de la LGT (actual art. 106.5), por otro, pese a que, a nuestro juicio, el alcance de ambos preceptos en cuanto a la acreditación y comprobación de cantidades pendientes de compensación o aplicación, sea cual sea el mismo, debe reputarse idéntico. Así, tal y como veíamos en el apartado precedente, “mientras que la vigencia del apartado 5 del artículo 23 de la LIS se determina en función de un criterio material (período impositivo en que se compensa la base imponible negativa posterior a su entrada en vigor), la del artículo 106.4 de la LGT se hace depender, por considerarse una norma de carácter procedimental, de un criterio formal (iniciación de la actuación inspectora con posterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley)”³⁰³.

El criterio de la parte recurrente es que el art. 106.4 de la LGT no resulta aplicable al procedimiento por haberse inspeccionado ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley (ejercicios 2001, 2002 y 2003), y no existir norma paralela en la Ley

³⁰³ S. MONTESINOS OLTRA, “Sobre la acreditación y comprobación de bases negativas, cuotas y deducciones originadas en periodos impositivos prescritos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 262, 2012, p. 3.

230/1963; motivo por el que admitida la prescripción del derecho de la Administración para practicar liquidación de los ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999, la Inspección no debió introducir rectificación alguna respecto a las deducciones declaradas y generadas en dichos ejercicios, al estar los mismos prescritos y ser ya inatacables las autoliquidaciones correspondientes.

Asimismo, aduce la actora que la Inspección carecía de facultades para comprobar los ejercicios 1996 a 1999 al no haber declarado la ampliación del alcance del procedimiento a dichos ejercicios.

En último término, sostiene la recurrente que en cualquier caso la propia norma citada por la Administración tributaria –art. 106.4 de la LGT- solo le exige exhibir la contabilidad y los oportunos soportes documentales, es decir, le impone una obligación concreta de prueba al contribuyente pero no otorga a la Inspección la facultad de comprobar la existencia, licitud y cuantía de las deducciones en los ejercicios en que se generaron. Afirma que el origen y cuantía de las deducciones aplicadas ha sido probada según consta en el expediente administrativo y no cabe su comprobación porque la Inspección carece de esa facultad.

Previamente, el TEAC, en su Resolución de fecha 10 de junio de 2008, fundó el fallo desestimatorio en su reiterado criterio (sentado en Resoluciones de 13 de febrero de 2004 y de 27 de julio de 2006³⁰⁴), según el cual, la LGT (ya vigente a la fecha de

³⁰⁴ Posteriormente la Resolución del TEAC de 13 de mayo de 2009 (JUR 2009, 74140) confirma de nuevo que los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT de 2003 resultan aplicables a actuaciones inspectoras iniciadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley, aunque recaigan sobre bases negativas compensadas en ejercicios impositivos concluidos con anterioridad a ese momento. Así el TEAC se basa en que era dicha Ley la que regía, conforme a su disposición transitoria tercera, el procedimiento inspector del que traía causa la reclamación, enmarcándose su artículo 106 en el

inicio de las actuaciones inspectoras iniciadas el 14 de septiembre de 2004) no establece la prescripción del “derecho” de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidadora. Invoca en defensa de su argumentación los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT (actual art. 106.5, tras la modificación del precepto por la disposición final primera del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre) en su redacción vigente a esa fecha.

La Audiencia Nacional, por su parte, reconoce que si bien en el momento de inicio de las actuaciones de comprobación, el 14 de septiembre de 2004, ya estaba en vigor la LGT, y con ella los artículos art. 106.4 y 70.3, la interpretación de los referidos preceptos que por esa Sala se ha hecho en las Sentencias de 26 de mayo de 2011³⁰⁵ y 2 de febrero de 2011³⁰⁶, no permite que por la Administración “se altere el importe de la base imponible de un ejercicio prescrito, de forma que la Administración está impedida para determinar la deuda tributaria que la prescripción dejó firme a todos los efectos tributarios”.

En atención a lo expuesto, considera la Sala que debe estimarse el recurso contencioso-administrativo, por cuanto la Inspección carecía de atribuciones para modificar las bases imponibles respecto de las cuantías de los proyectos de I+D acreditados por la actora en sus liquidaciones de los ejercicios prescritos, entrando a analizar y declarando que dichos proyectos no responden al concepto de investigación o

Capítulo II de su Título III, relativo a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios", entre los que se encuentra el procedimiento inspector.

³⁰⁵ JUR 2011, 205741.

³⁰⁶ JUR 2011, 52240.

desarrollo, lo que tiene vedado por haber adquirido “firmeza” en base al instituto de la prescripción, sin perjuicio de las facultades que pudiera tener para solventar errores de cálculo o contables³⁰⁷.

Hemos de precisar que las dos sentencias a las que se remite *in aliunde* la Audiencia Nacional estaban referidas a la cuestión de la compensación de bases imponibles negativas bajo la Ley 43/1995 en su redacción otorgada por la Ley 40/1998, pero no trataban el régimen de acreditación de las deducciones en cuota, al cual únicamente se someten, como hemos anticipado, a partir de la aprobación de la LGT. Asimismo, ambas sentencias se referían a la LGT de 1963, pues la LGT de 2003 resultaba inaplicable *ratione temporis*.

Comprensiblemente el Abogado del Estado interpuso recurso de casación contra la Sentencia de la Audiencia Nacional alegando básicamente dos motivos de impugnación:

- Que las sentencias a las que alude la Audiencia Nacional en defensa de su derecho (Sentencias de 26 de mayo de 2011³⁰⁸ y 2 de febrero de

³⁰⁷ En esta Sentencia la Audiencia Nacional no explicita las razones por las que entiende posible corregir "errores de cálculo o contables" y no, en cambio, una errónea calificación de los hechos o una indebida aplicación de la norma tributaria, modificaciones que no dependen, en ningún caso, de una actividad de comprobación material, sino de la mera comprobación formal de la documentación exhibida por el obligado tributario. Para S. MONTESINOS OLTRA, “La comprobación de elementos del tributo originados en periodos prescritos”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, Tomo I, p. 1325, la Audiencia Nacional parece situar la línea divisoria entre los aspectos que son susceptibles o no de corrección en el carácter material, aritmético o de hecho de los errores, descartando, en consecuencia, las modificaciones que impliquen alguna calificación jurídica, criterio asumido jurisprudencialmente, como es sabido, para trazar la frontera entre los errores de hecho y los de derecho a efectos de la revisión de oficio (vid., por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2012, JUR 2012, 93356, con cita de dicha jurisprudencia).

2011³⁰⁹) no guardan relación con el objeto del proceso, pues enjuiciaban supuestos donde se discutía la licitud de compensar bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos con rentas positivas de los ejercicios regularizados, en los que resultaba de aplicación el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 introducido por la Ley 40/1998. En cambio, en el caso presente, se trata del aprovechamiento de deducciones de I+D, a las que no resulta de aplicación el indicado precepto.

- Que las referidas sentencias no aplican el artículo 106.4 de la LGT de 2003, pues dicha Ley no estaba en vigor en el momento en que se iniciaron las actuaciones inspectoras objeto de los procesos que estaban en el origen de las referidas sentencias; y que, por el contrario, el citado artículo constituye el fundamento de la resolución administrativa impugnada ante la Audiencia Nacional, pues “iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación el 14 de septiembre de 2004, ya en vigor la Ley 58/03, ésta es la que rige el procedimiento inspector, conforme a su Disposición Transitoria Tercera. Y encuadrado dicho art. 106.4 en el Cap. II del Tit. III, relativo a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios", entre los que indudablemente se encuentra el inspector, su aplicabilidad a la inspección resulta clara”³¹⁰.

El Tribunal Supremo, sin embargo, desestima el recurso de casación en Sentencia de 5 de diciembre de 2013³¹¹ pues a su juicio, ha de aplicarse la doctrina,

³⁰⁸ JUR 2011, 205741.

³⁰⁹ JUR 2011, 52240.

³¹⁰ Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2008, FJ.3º. En el mismo sentido, Resolución del TEAC de 13 de mayo de 2009 (JUR 2009, 374140).

³¹¹ RJ 2014\133.

acerca de la retroactividad o irretroactividad de la norma tributaria y los derechos adquiridos, contenida en su Sentencia de 22 de noviembre de 2012³¹², lo que le lleva a la conclusión de que en el ejercicio 2001, en el que se aplicó la deducción por la recurrente, “hay que hacer uso de la legislación en tal momento vigente y ésta -se refiere al art. 23.5 introducido por la Ley 40/1998-, sólo establecía previsiones en relación con la compensación de bases negativas procedentes de ejercicios prescritos”, pues tales previsiones no se extendieron a las deducciones en cuota sino hasta la aprobación del artículo 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Para el Tribunal Supremo, en el año 2001 se estaba ante una situación análoga a la que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el apartado 5 al artículo 23 de la Ley 43/1995, y en la que la jurisprudencia de esa Sala entendió que se trataba de bases inatacables a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos³¹³.

Por tanto, añade el Tribunal Supremo, “la conclusión que ha de alcanzarse es que las cuotas declaradas como deducibles en los ejercicios prescritos (1996, 1997, 1998 y 1999), que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetada su aplicación en el ejercicio al que se refiere el presente recurso de casación (2001), sin que sea de

³¹² Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 (RJ 2013, 345). En el mismo sentido, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2014 (JT 2014\1672). En idéntico sentido en cuanto a la inaplicación de la LGT de 2003 a los ejercicios anteriores su entrada en vigor aunque el procedimiento de inspección se inicie estando en vigor la citada Ley, véase la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 octubre 2014 (JT 2014, 1699).

³¹³ Por todas ellas, se citan las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2331), 25 de enero de 2010 (RJ 2010, 3148) y 8 de julio de 2010 (RJ 2010, 6123).

aplicación el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 –actual art. 106.5-”; y no es obstáculo a dicha conclusión el hecho de que las actuaciones inspectoras se iniciaran estando la misma en vigor, añadimos nosotros³¹⁴.

Con esta sentencia el Tribunal Supremo parece haber zanjado la cuestión, en favor de una interpretación que propugna la inaplicación del art. 106.5 de la LGT a los supuestos de aplicación de deducciones anteriores a su entrada en vigor, pero nos ha privado del razonamiento lógico que le ha llevado a tal conclusión.

Lo cierto es que la LGT establecía en su disposición transitoria tercera que los procedimientos iniciados a partir del 1 de julio de 2004 se regirían por lo dispuesto en dicha Ley. Y el art. 106.4 de la citada Ley (actual art. 106.5) es una norma que se incardina dentro del Capítulo II rubricado “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, por lo que una lectura apresurada de ambas disposiciones podría llevarnos a la conclusión de que el fallo contenido en la Sentencia de 5 de diciembre de 2013³¹⁵ pasó por alto el Derecho intertemporal contenido en la LGT.

La cuestión clave que ha de resolverse es la relativa a si la norma contenida en el art. 106.4 de la LGT resulta afectada por la disposición transitoria tercera.

Y la respuesta a dicho interrogante viene condicionada por la naturaleza sustantiva o procedimental que se asigne a la citada norma. Si fuera una norma de procedimiento o de derecho formal no habría problema en exigirla a los procedimientos de inspección iniciados a partir de la entrada en vigor de las normas que lo establecieron, es decir, el 1 de julio de 2004, aunque se refiriesen a créditos fiscales de

³¹⁴ En idéntico sentido en cuanto a la inaplicación de la LGT de 2003 a los ejercicios anteriores su entrada en vigor aunque el procedimiento de inspección se inicie estando en vigor la citada Ley, véase la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 octubre 2014 (JT 2014\1699).

³¹⁵ (RJ 2014\133).

ejercicios anteriores. Sin embargo, si fuera una norma sustantiva la aplicación a las deducciones consumadas en periodos anteriores a 1 de julio de 2004 supondría otorgarle efectos retroactivos, lo que estaría vedado.

En realidad, no puede ignorarse el carácter material de la prueba ni que el adecuado cumplimiento de la carga probatoria depende de conductas anteriores al inicio del procedimiento de comprobación.

En nuestra opinión ha de convenirse que dicha norma, de carácter sustantivo, no procedimental (en el sentido estricto del término), en tanto que impone al obligado tributario *ex novo* la carga de probar la procedencia y cuantía de determinadas partidas fiscales que tuviesen su origen en ejercicios prescritos, no posee carácter retroactivo -al no disponerse nada al respecto-, por lo que no es posible aplicarla a situaciones nacidas y periclitadas bajo la vigencia del texto anterior³¹⁶.

³¹⁶ Tal y como precisa S. MONTESINOS OLTRA, “Sobre la acreditación y comprobación de bases negativas, cuotas y deducciones originadas en períodos impositivos prescritos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 262, 2012, p. 36-39, “A nuestro juicio el artículo 106.4 de la LGT debería aplicarse únicamente a los supuestos de compensación o deducción posteriores a su entrada en vigor. En primer lugar, por coherencia con el criterio mantenido en relación con el artículo 23.5 de la LIS pues, más allá del distinto ámbito material de aplicación de uno y otro precepto, no parece que puedan considerarse distintos en su finalidad y efectos jurídicos. En segundo lugar, aun siendo cierto que las normas de carácter procedimental, como lo es según el TEAC el artículo 106.4 de la LGT, se aplican a partir del momento de su entrada en vigor incluso a hechos producidos con anterioridad, no puede ignorarse el carácter material de la prueba ni que el adecuado cumplimiento de la carga probatoria depende de conductas anteriores al procedimiento de comprobación. Por ello en tercer lugar, pero no menos importante, existen razones ancladas en el principio de seguridad jurídica que propenden por la aplicación del mismo criterio que en el caso del artículo 23.5 de la LIS, al menos en la medida en que deba considerarse que estos preceptos delimitan obligaciones con un alcance inexistente con anterioridad a su entrada en vigor y aun en el caso de que no habiliten una auténtica actividad de comprobación material”.

En materia de Derecho intertemporal o transitorio, parte nuestro Código Civil del principio general que consagra la no retroactividad de las normas, cuando establece en el art. 2.3 que “las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario”, lo cual supone que, salvo aquellos casos en que la propia ley determine, de manera expresa o tácita pero en todo caso claramente, el alcance temporal de sus preceptos, el intérprete de la Ley debe decidirse por la aplicación no retroactiva de la misma. Por ello, cada relación jurídica se rige, en principio, por la ley vigente en el momento de su creación, a menos que la ley posterior se revele como inequívocamente retroactiva.

En este sentido, tal y como hemos examinado anteriormente, para determinar si la regulación de una determinada materia mediante una nueva ley comporta o no efectos retroactivos la jurisprudencia y la doctrina consideran analógicamente aplicables las disposiciones transitorias del Código Civil, pues contienen una regulación inspirada en los criterios que rigen la aplicación del principio de no retroactividad. A los efectos que aquí interesan, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la disposición transitoria primera del Código Civil, con arreglo a la cual “se regirán por la legislación anterior al Código los derechos nacidos, según ella, de hechos realizados bajo su régimen, aunque el Código los regule de otro modo o no los reconozca”.

De este modo, puede colegirse que únicamente será aplicable el régimen de acreditación establecido en el art. 106.5 de la LGT a las deducciones aplicadas en los ejercicios 2004 y siguientes, aunque el nacimiento del derecho a su aplicación se situara con anterioridad, -pues sólo existía entonces una expectativa de derecho-, y ello con independencia de que las actuaciones inspectoras se realizaran al abrigo de la LGT de 2003, pues la disposición transitoria tercera de la LGT sólo resulta de aplicación a las normas procedimentales, y aquella norma tiene carácter sustantivo, tal y como hemos expuesto anteriormente.

En cualquier caso, dichas dudas debieran ser despejadas trayendo a colación la doctrina pacífica en todos los órdenes, tal y como vimos anteriormente, sobre la aplicación en el tiempo del artículo 23.5 de la LIS –tras la modificación operada por la Ley 40/1998- que disponía que el citado precepto resultaba únicamente aplicable a las bases imponibles negativas compensadas en períodos posteriores a su entrada en vigor - 1 de enero de 1999-, aunque se hubiesen originado con anterioridad a tal fecha. El contenido de ambos preceptos –art. 106.5 de la LGT y 23.5 de la LIS- debe reputarse idéntico, por lo que no puede llegarse a resultados interpretativos dispares.

Así, siguiendo a MONTESINOS OLTRA³¹⁷, mientras que la vigencia del apartado 5 del artículo 23 de la LIS se determina en función de un criterio material (período impositivo en que se compensa la base imponible negativa posterior a su entrada en vigor), la del artículo 106.5 de la LGT no puede hacerse depender, por considerarse una norma de carácter procedimental, de un criterio formal (iniciación de la actuación inspectora con posterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley). Tal disparidad de criterio resultaría injustificada, pues, con independencia del carácter general o especial de una y otra norma y de su ubicación sistemática dentro de la correspondiente ley, su naturaleza debe reputarse idéntica y, por tanto, también el criterio determinante de su vigencia temporal a falta de un régimen expreso de transitoriedad³¹⁸.

Finalmente, el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 19 de febrero de 2015 (JUR 2015, 73769), ha confirmado su doctrina anterior, por lo que la misma constituye

³¹⁷ S. MONTESINOS OLTRA, “Sobre la acreditación y comprobación de bases negativas, cuotas y deducciones originadas en períodos impositivos prescritos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 262, 2012, p. 3.

³¹⁸ S. MONTESINOS OLTRA, “Sobre la acreditación y comprobación de bases negativas, cuotas y deducciones originadas en períodos impositivos prescritos”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 262, 2012, pp. 36-39.

jurisprudencia. En tal sentido dispone en su fundamento jurídico quinto: “no hay duda de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria no resulta aplicable al ejercicio 2003, dada la fecha de entrada en vigor de dicha ley, 1 de julio de 2004, y ante la inexistencia de normas de derecho transitorio sobre esta cuestión, por lo que estamos ante una situación análoga a la que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 43 /1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos”.

C. Régimen transitorio tras la aprobación de la Ley 27/2014

Mayores dudas surgen acerca del modo en que deben entenderse los art. 26.5, 31.7, 32.8 y 39.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que ha sustituido al TRLIS, desde el 1 de enero de 2015. Los citados artículos amplían -restringen según el Preámbulo de la Ley y la última doctrina del Tribunal Supremo- a 10 años la potestad de la Administración de comprobar las partidas negativas pendientes de aplicar³¹⁹.

³¹⁹ Resulta oportuno destacar que el Preámbulo de la Ley 27/2014 cuando alude a esta modificación dice: “En efecto, la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación, a un período de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada”. Nótese que se hace referencia a una limitación de las potestades de la Administración, como si con anterioridad la Administración no dispusiera de plazo para comprobar los ejercicios prescritos, tal y como ha confirmado el Tribunal Supremo. Desde esta tesis se defenderá que dichos artículos restringen las potestades de la administración para ejercer sus funciones de comprobación e inspección, pues con la entrada en vigor de la citada Ley ya “sólo” disponen de 10 años para comprobar la procedencia de la compensación o la deducción originada, cuando antes dichas facultades podían ser ejercidas sin limitación temporal. Sin embargo, como hemos defendido a lo largo de todo este trabajo, los

Por razones prácticas vamos a centrarnos en el análisis del art. 26.5 de la Ley 27/2014; sin perjuicio de que las conclusiones que alcancemos sean extensibles a los supuestos de hechos previstos en los arts. 31.7, 32.8 y 39.6 de la citada Ley.

El art. 26.1 de la Ley 27/2014 ha ampliado de forma ilimitada en el tiempo el plazo para la compensación de las bases imponibles negativas³²⁰.

El establecimiento de un plazo ilimitado para la compensación de bases imponibles negativas debilita las posibilidades de control de la Administración tributaria, y para paliar tal inconveniente se ha ampliado a 10 años la potestad de comprobar e investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el “derecho” a su compensación.

Así, el artículo 26.5 de la Ley 27/2014 faculta a la Administración a comprobar la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo, a examinar si el resultado contable ha sido determinado correctamente por aplicación de las normas mercantiles y, en fin, si la base imponible se ha fijado atendiendo a las normas jurídicas aplicables. Es decir, dicho artículo autoriza una comprobación material de las bases imponibles negativas generadas durante un plazo de 10 años.

artículos 26.5, 31.7, 32.8 y 39.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, conceden a la Administración una potestad de la que antes carecían en relación con los ejercicios prescritos.

³²⁰ Se establece, sin embargo, una limitación, con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2016, del importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a compensar en un 60 por 100 de la base imponible previa, admitiéndose en todo caso la compensación hasta un importe de 1 millón de euros. Dicho límite de la base imponible previa se calculará tomando en consideración la base imponible del sujeto pasivo con anterioridad a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización.

Asimismo, según el citado precepto, el plazo de 10 años para comprobar la base imponible negativa comienza a partir del ejercicio en que se declaró la misma, ya que es en ese ejercicio en el que nace el “derecho” a su compensación.

No se establece en la Ley ningún régimen transitorio para la aplicación de dicha norma, por lo que le será de aplicación lo establecido en la disposición final duodécima de la citada Ley, que dispone que: “La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2015 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha”.

Esta medida plantea diversos problemas de Derecho intertemporal que las disposiciones transitorias de la Ley no contemplan.

En concreto, la aplicación del nuevo precepto sobre las situaciones creadas bajo la vigencia de la ley anterior plantea una cuestión fundamental: si es posible que la Administración tributaria compruebe bases imponibles negativas nacidas al abrigo del derogado TRLIS y que fueron declaradas en ejercicios ya prescritos a la entrada en vigor de la nueva Ley o, por el contrario, si cabe argumentar que esa potestad únicamente puede ser desplegada en relación con bases imponibles negativas nacidas con posterioridad al 1 de enero de 2015.

La lectura del citado precepto podría dar lugar a tres interpretaciones en cuanto a su aplicación temporal:

- De un lado, podríamos entender que la Administración puede comprobar la corrección jurídica de las bases imponibles negativas generadas en periodos impositivos “prescritos” a la entrada en vigor de la Ley 27/2014, en

base a aquella doctrina jurisprudencial³²¹ que propugna que la simple generación de bases negativas, no determina un “derecho adquirido” a su compensación, por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídico tributaria, motivo por el que no resulta aplicable la prohibición de la retroactividad que sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas. De manera que cualquier base imponible aplicada en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015 podrá ser materialmente comprobada por la Administración, cualquiera que sea el ejercicio en que se generó el derecho a su compensación.

Para esta tesis, no obstante haberse declarado la base imponible negativa –y nacido el derecho a su compensación- antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, no por ello se adquirió ningún derecho consolidado a que la Administración sólo pudiera comprobar su corrección jurídica en el periodo de prescripción de 4 años, que en cualquier momento podía ser modificado por la norma jurídica, pues el “principio” de irretroactividad queda circunscrito a la prohibición de regular “hacia atrás” situaciones —hechos y efectos jurídicos— perfectamente acabadas, lo cual viene a significar, a *sensu contrario*, que todas

³²¹ Tal y como se afirmó por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9198) declarando que, esa interpretación de la extensión temporal de los efectos de la modificación establecida por la Ley 40/1998, no lesiona el principio constitucional de irretroactividad, en la medida en que no estamos ante un derecho adquirido -derecho a la compensación- sino que se trata de una mera expectativa, categoría a la que la doctrina del Tribunal Constitucional excluye de la aplicación del principio de irretroactividad. Se sigue de igual modo esta tesis en las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9634), 22 de noviembre de 2012 (RJ 2013, 345) y 17 de enero de 2014 (RJ 2014, 626).

aquellas latentes aunque hayan sido producidas antes de la entrada en vigor de la nueva ley podrán ser reguladas por ésta.

De esta forma, se defenderá desde esta tesis, a pesar de la inexistencia de norma expresa que declare la aplicación del art. 26.5 de la Ley 27/2014 a las situaciones creadas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley, siguen rigiendo los principios generales extraídos de las disposiciones transitorias del Código Civil, por su valor de derecho supletorio en el ámbito tributario y en virtud de lo establecido en la disposición transitoria decimotercera de dicho cuerpo legal. En defecto de norma transitoria expresa, el Código Civil sólo ordena –en su disposición transitoria primera- el respeto a los derechos adquiridos, pero no defiende en absoluto la aplicación de la legislación anterior a las meras expectativas.

Esta tesis que podríamos denominar “maximalista”, y que permitiría a la Administración tributaria comprobar materialmente ejercicios que ya se encontraban prescritos a la fecha de entrada en vigor de la Ley 27/2014, constituye lógico corolario de la jurisprudencia del Tribunal Supremo³²² comentada anteriormente. Esto es, si según la doctrina del Alto Tribunal con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 la Administración ya disponía de facultades para comprobar materialmente cualquier periodo impositivo más allá del plazo de prescripción, la nueva Ley limita esas facultades, pero sólo a partir de la entrada en vigor de la norma.

³²² Nos referimos a las Sentencias de 6 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8059), 14 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8060), 9 de diciembre de 2013 (JUR 2014, 8845) y 19 de febrero de 2015 (JUR 2015, 73769).

De esta manera, la Administración puede comprobar cualquier base imponible negativa generada en un ejercicio anterior a la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, sin limitación temporal, y sólo a partir de la entrada en vigor de la nueva norma –1 de enero de 2015- la Administración tendrá acotada su facultad comprobadora, limitándose a 10 años el plazo para ejercitarla.

- Desde otro enfoque podría defenderse que la potestad contenida en el art. 26.5 de la Ley 27/2014 únicamente sería ejercitable en relación con bases imponibles negativas generadas con posterioridad a la aprobación de la Ley 27/2014, en el entendimiento de que el derecho a la compensación de la base imponible negativa nació con su generación y en tal momento, según la interpretación de la legislación vigente defendida en esta tesis (y contraria a la última jurisprudencia del Tribunal Supremo), la Administración carecía de facultades para comprobar con plenas facultades los ejercicios ya prescritos.

En nuestra opinión, esta interpretación chocaría con la doctrina constitucional que declara que no hay retroactividad cuando una ley regula de manera diferente y “pro futuro” situaciones jurídicas creadas con anterioridad a su entrada en vigor y cuyos efectos no se han consumado, esto es, la prohibición de retroactividad estricta o propiamente dicha sólo se produce respecto de situaciones -hechos y efectos jurídicos- perfectamente acabadas, pero no cuando estamos ante situaciones incompletas, cuya plena eficacia exige que tengan lugar una serie de requisitos posteriores que se cumplen bajo la nueva ley. Tal ocurre, en los actos o relaciones jurídicas de tracto sucesivo o continuo, y en las de duración indeterminada, que pueden hallarse en curso de ejecución al entrar en vigor la ley posterior, o en aquellos casos en que, si bien se ha producido el

hecho básico, el nacimiento del derecho aparece condicionado a la realización de algún otro hecho o al transcurso de cierto tiempo, faltando determinado evento para su plena adquisición, como sucede con los derechos aplazados, los condicionados, o, las simples expectativas. Por consiguiente, la incidencia de la nueva legislación sobre relaciones jurídicas anteriores se debe limitar a aquellas facultades y obligaciones que antes de su vigencia no hayan alcanzado la concreción e independencia de un derecho ya nacido, como ocurre en el caso de las bases imponibles negativas pendientes de compensar. La retroactividad es aquí un mero espejismo o apariencia, al recaer sobre relaciones jurídicas que aún no han terminado de producirse en el tiempo.

- Por último, desde la interpretación que aquí propugnamos únicamente podrán comprobarse aquellos ejercicios que no se encontraran prescritos a la fecha de entrada en vigor de la Ley 27/2014 (ejercicios 2010 en adelante). Esta interpretación sería plenamente respetuosa con la doctrina constitucional³²³, pues una interpretación contraria a esta tesis permitiría reabrir ejercicios que ya se encontraban prescritos a la entrada en vigor de la Ley 27/2014, y se rebasaría el límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza, y que está referido no solo a las leyes *ex post facto* sancionadoras sino también a las restrictivas de derechos individuales³²⁴.

³²³Sentencias del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre, 173/1996 (FJ. 3º), 27/1981, FJ. 10º, 6/1983, FJ. 3º, 126/1987, FJ9º, y 150/1990, FJ. 8º.

³²⁴ Resulta muy interesante la distinción que realiza M. A., GARCÍA FRÍAS, en “La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales”, en AA VV, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Angel

En nuestra opinión, y a pesar de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la última tesis es la que consideramos más acertada por lo que cabría defender que únicamente será posible ejercitar la facultad contenida en el art. 26.5 de la Ley 27/2014 en relación con las bases imponibles negativas declaradas en ejercicios que no se encontraran prescritos a 1 de enero de 2015, pues una interpretación contraria que permitiera comprobar la corrección jurídica de ejercicios ya prescritos a dicha fecha, no es admisible constitucionalmente al afectar ablatoriamente al instituto jurídico de la prescripción, y consagrar una retroactividad auténtica o de grado máximo, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley, y ya consumadas, y que, según la doctrina constitucional³²⁵, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica³²⁶.

Collado Yurrita (dir.), Juan José Zornoza Pérez (dir.), Vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 354, en cuanto a los efectos de la retroactividad en la posición jurídica del contribuyente, dentro de las normas de derecho tributario material, entre las normas agravatorias y las desgravatorias, “las primeras producen el efecto de aliviar o reducir la carga tributaria, y las segundas aumentan o crean nuevas cargas tributarias. También aquí hay una matización, ya que si la norma retroactiva suprime o restringe el beneficio fiscal, entonces los límites aplicables serán los mismos que debe respetar el legislador cuando crea un gravamen, ya que, en definitiva, el resultado es un retroceso en la posición jurídica del contribuyente”. Para GARCÍA FRÍAS, esta distinción constituye una constante en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, y sobre la que nuestro Tribunal aún no ha tenido ocasión de detenerse.

³²⁵ En resumen, y en palabras de la Sentencia del Tribunal Constitucional 100/2012 (RTC 2012, 100) (FJ 10º), “la retroactividad de las normas tributarias no está totalmente proscrita, pero puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional cuando su articulación por el legislador vulnere alguno de los principios del artículo 9.3 de la Constitución, en particular, el de seguridad jurídica, cuya vulneración por una determinada norma tributaria requiere por un lado, la contemplación del grado de retroactividad y, de otro, el análisis de las circunstancias concurrentes en cada supuesto”. En el mismo sentido se expresan las Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126), FJ 11º, 150/1990 (RTC 1990, 150), FJ 8º, 197/1992 (RTC 1992, 197), FJ 4º, 173/1996 (RTC 1996, 173), FJ 3º, 182/1997 (RTC 1997, 182), FJ 11º, 234/2001, de 13 de

Dicha interpretación hermana además con la inexistencia de norma transitoria, pues, en efecto, salvo que la propia Ley 27/2014 hubiera establecido efectos retroactivos, no ha sido precisa norma transitoria alguna, por ser aquella irretroactividad el principio general, no absoluto³²⁷, de nuestro ordenamiento, expresamente consagrado por el Título Preliminar del Código Civil de aplicación general a toda suerte de disposiciones jurídicas.

La nueva Ley no tiene por objeto la regulación de las situaciones nacidas con anterioridad a su entrada en vigor. Para ello hubiera sido necesaria una norma expresa estableciendo la mencionada regulación. Tal disposición tendría entonces el carácter de una norma retroactiva de grado máximo que, por sus efectos destructores de cualquier efecto jurídico que pudiera haberse ya producido bajo la legislación anterior, y por suponer una seria amenaza para la seguridad jurídica requeriría en todo caso declaración expresa de esos efectos destructivos (en cuyo caso, desde una perspectiva constitucional, habría que analizar si existe una finalidad de interés público que justifique la restricción de la seguridad jurídica).

diciembre (RTC 2001, 234), FJ 10º, 89/2009, de 20 de abril, FJ 3º, y 116/2009 (RTC 2009, 116), FJ 3º.

³²⁶ La utilización del principio de seguridad jurídica como canon de control de las normas tributarias retroactivas se ha incorporado a la doctrina constitucional española de la mano de la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*, tal y como apunta M. A., GARCÍA FRÍAS, en “La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales”, en AA VV, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 361.

³²⁷ M. A., GARCÍA FRÍAS, en “La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales”, en AA VV, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Angel Collado Yurrita (dir.), Juan José Zornoza Pérez (dir.), Vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 357.

Tampoco estamos ante una norma de naturaleza adjetiva, complementaria, interpretativa o de cuyas disposiciones quepa inferir de modo inequívoco la necesidad o voluntad de modificar retroactivamente situaciones jurídicas pretéritas. Por el contrario, la Ley 27/2014 proclama en su Exposición de Motivos el claro designio de incrementar la seguridad jurídica necesaria en una norma de esta naturaleza lo que casaría mal con una aplicación retroactiva del régimen de comprobación material de las bases imponibles negativas declaradas. No existe, pues, disposición legal expresa o tácita que permita la retroactividad.

A mayor abundamiento -como ya se ha apuntado en el Capítulo I de esta tesis- las normas sobre prescripción suponen una plasmación concreta del principio general de seguridad jurídica y afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas entre el contribuyente y la Administración.

El efecto jurídico que la Ley anuda a la prescripción ganada, y que consiste en la extinción del crédito tributario que impide a la Administración ejercitar sus facultades de autotutela declarativa y ejecutiva, no se hace depender en su adquisición de ningún otro acontecimiento o condición futura, ni supone una mera expectativa o una situación jurídica de interinidad, sino que estamos ante un derecho consolidado e integrado ya en el patrimonio del sujeto, en cuanto deriva de una situación fáctica y jurídicamente agotada. En este sentido, la prescripción opera de manera directa sobre la obligación tributaria y de manera indirecta sobre las potestades de comprobación o investigación, que no pueden ser ejercitadas en absoluto, pues tal y como hemos examinado, la prescripción del derecho a liquidar hace inatacables tanto los supuestos o elementos de hecho que sirvieron de base a la liquidación como la aplicación de la norma que en ella se hizo.

Debe tenerse en cuenta al respecto lo establecido en la disposición transitoria cuarta del Código Civil según la cual “Las acciones y los derechos nacidos y no ejercitados antes de regir el Código subsistirán con la extensión y en los términos que les reconociera la legislación precedente; pero sujetándose, en cuanto a su ejercicio, duración y procedimientos para hacerlos valer, a lo dispuesto en el Código”. Y en el mismo sentido se manifiesta el art. 1939 del Código Civil que en el ámbito específico de la prescripción trata de dar respuesta a la cuestión de la limitación de la eficacia de las normas jurídicas en el tiempo, es decir, al conflicto de normas jurídicas que, promulgadas sucesivamente en el tiempo, regulan, de forma distinta o incompatible, una misma materia afectada por el régimen de la prescripción. Este artículo que señala que “la prescripción comenzada antes de la publicación de este Código se regirá por las Leyes anteriores al mismo, pero si desde que fuere puesto en observancia transcurriese todo el tiempo en él exigido para la prescripción, surtirá ésta su efecto, aunque por dichas Leyes anteriores se requiriese mayor lapso de tiempo”, se encuentra ubicado en Capítulo I del Título XVIII dedicado a la prescripción, que contiene las “disposiciones generales” sobre la misma, es una norma de aplicación general a las dos clases de prescripción, adquisitiva y extintiva, y según la doctrina y la jurisprudencia civilista no sólo se caracteriza por esa nota de generalidad, sino también por ser una norma de derecho transitorio común³²⁸.

En consecuencia si bien el art. 1939 del Código Civil sienta como regla general que la prescripción se someta a la Ley vigente en el momento en que dicho fenómeno comenzó a producirse, el último párrafo altera este principio general al considerar aquélla cumplida si la Ley nueva acorta el plazo de prescripción y dicho nuevo plazo transcurre por entero tras la puesta en vigor de la Ley nueva.

³²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 16 noviembre de 1988 (RJ 1988, 8469).

Sin embargo, dicha excepción a la regla general no opera en este caso pues, en nuestra opinión, el art. 26.5 de la Ley 27/2014 no acorta sino que elonga el plazo de prescripción de la Administración para comprobar la conformidad jurídica de las bases imponibles declaradas³²⁹.

Por todo lo anteriormente expuesto, ante la ausencia de una norma específica de derecho transitorio en relación con el párrafo quinto del artículo 26, se debe aplicar la regla general según la cual las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo salvo que dispusieren lo contrario.

En cambio, sí será de aplicación la nueva norma en el supuesto de que la compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores se produzca con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley, pero siempre y cuando, repetimos, los ejercicios en que se generaron las bases imponibles no estuvieran prescritos a la fecha de entrada en vigor de la citada Ley.

A fortiori, debe observarse que la disposición final duodécima dispone que la Ley 27/2014 resultará de aplicación a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, no a los procedimientos iniciados a partir de dicha fecha. Dicha redacción no puede dar lugar a equívocos: el art. 26.5 no puede resultar de aplicación a los

³²⁹ Sin embargo, de seguirse la doctrina que hemos denominado “maximalista” y que es coherente con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, podría defenderse la aplicación del nuevo plazo de prescripción de 10 años siempre que dicho nuevo plazo transcurra por entero tras la puesta en vigor de la Ley 27/2014, dado que, según esta tesis, la Ley nueva acorta el plazo de prescripción a 10 años. Y tal interpretación puede encontrar su base en las normas generales del Derecho común reguladoras del régimen transitorio sobre la base de que la prescripción comenzada pero no concluida no constituye un derecho adquirido con arreglo a la legislación anterior sino una mera expectativa de derecho que debe regirse por la nueva regulación. Por lo que podría concluirse que a partir del 1 de enero de 2015, y con independencia de la fecha en que se hubieran generado las bases imponibles, el plazo de prescripción para comprobar ha quedado reducido a 10 años.

procedimientos de Inspección que afectaren a ejercicios impositivos anteriores a su vigencia, aunque se inicien tras la entrada en vigor de dicha Ley, en virtud del principio *tempus regit actum*. Por lo tanto, dicha norma no afecta a las bases imponibles negativas compensadas en ejercicios anteriores a 2015, que se siguen rigiendo por el art. 25.5 del TRLIS –pues una norma derogada sigue existiendo y produciendo efectos, aun después de su derogación, respecto de las situaciones nacidas bajo su imperio.

No obstante todo lo anteriormente expuesto, la disposición adicional décima establece que el artículo 26.5 será de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la fecha de entrada en vigor de dicha Ley, siempre y cuando no exista todavía acta.

De acuerdo con dicha disposición adicional, podría entenderse que el obligado tributario que a 1 de enero de 2015 esté siendo objeto de un procedimiento de comprobación en relación con un periodo impositivo en que se ha producido la compensación de una base imponible, y no le haya sido todavía notificada la propuesta de liquidación, deberá no sólo cumplir con la carga de exhibir la liquidación o autoliquidación y la contabilidad cualquiera que fuese el periodo impositivo del que proceda la base imponible negativa que pretende compensarse, sino que además la Administración tributaria podrá valorar la corrección jurídica de las bases imponibles generadas más allá del plazo general de prescripción de 4 años -que regía cuando se inició el procedimiento-, con el límite de 10 años computados desde el fin del plazo para declarar las bases imponibles negativas que han sido objeto de compensación.

Entendemos que tal interpretación encuentra su principal escollo en la disposición final duodécima de la citada Ley, que dispone que dicha norma (la disposición adicional décima) entrará en vigor el 1 de enero de 2015, y será de

aplicación a los ejercicios iniciados a partir de dicha fecha, motivo por el cual la citada disposición adicional no podrá resultar de aplicación, pues consagra una antinomia irreductible, ya que no es posible mantener al mismo tiempo la aplicación del art. 26.5 a actuaciones inspectoras ya iniciadas -y que sólo pueden tener por objeto el ejercicio 2013 o anteriores-, si dicho precepto sólo es aplicable a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

Por tanto, la única conclusión posible pasa por considerar inaplicable la disposición adicional décima.

No obstante, aunque se negara o no existiera tal antinomia entre la disposición adicional décima y la final duodécima, no debe olvidarse que el objetivo de la norma legal en cuestión es dar cobertura legal *a posteriori* a una práctica administrativa muy extendida consistente en comprobar la corrección jurídica de las bases imponibles negativas declaradas en ejercicios prescritos a los efectos de regularizar los no prescritos, práctica que, como hemos comentado ha encontrado cómodo apoyo judicial. Se trata, por tanto, de reparar tardíamente la falta de cobertura legal de una práctica administrativa que se extiende hasta nuestros días y, se hace aprobando una norma legal con efectos retroactivos de grado máximo³³⁰. Tal designio, aisladamente considerado, no puede entenderse fundado, a nuestro juicio, en exigencias cualificadas de interés general, pues en nuestro sistema constitucional el interés general demanda que la

³³⁰ Sin embargo, el Preámbulo de la Ley 27/2014 justifica esta medida paradójicamente para “garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos (...)” y asegurar “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”.

Administración, en cualquiera de sus actuaciones se conduzca, con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho.

No debe olvidarse que la normativa reguladora de la actividad comprobadora, especialmente la relativa a las actuaciones inspectoras, en cuanto que afecta a la esfera personal de los ciudadanos con una particular extensión e intensidad, constituye en gran medida, tal como ha sido destacado por la doctrina alemana, un “Derecho constitucional concretizado”³³¹.

Asimismo, aun cuando fuera fácilmente identificable el objetivo de interés general perseguido –impedir que las bases declaradas de forma irregular en ejercicios prescritos, adquieran “firmeza” en virtud de la prescripción-, para lograrlo bastaba introducir la norma legal *pro futuro* u otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio. Sin embargo, se ha hecho mediante una retroactividad de grado máximo que, contraviniendo la justificación del preámbulo, lesiona la seguridad jurídica, porque en nuestro criterio no cabe atribuir a aquella meta la condición de cualificada exigencia de interés general; este último, estando tan nítidamente en juego la seguridad jurídica³³².

En suma, tratándose de una retroactividad de grado máximo, pues afecta a derechos ya consolidados con la legislación anterior, de acuerdo con los criterios sentados por el Tribunal Constitucional, la única posibilidad de salvar la disposición del reproche constitucional, como se ha apuntado, sería justificarla en exigencias

³³¹ Se ha destacado por W. SCHICK, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 15ª ed. (ed. de hojas intercambiables), Otto Schmidt, Köln, 1994, coment. previo al § 193, núm. marg. 70 y ss., que el Derecho constitucional constituye línea directiva y límite de la inspección. Por ello, el procedimiento de la inspección constituye un “derecho constitucional concretizado” (konkretisiertes Verfassungsrecht). Vid. J. A. SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1991, p. 190.

³³² De cita obligada en relación con este principio es el estudio realizado por C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

cualificadas de interés general, lo que, como también hemos señalado, no parece jurídicamente posible en el caso. Entendemos, por tanto, que concurren fundadas razones para, cuando menos, dudar sobre la conformidad de la disposición adicional décima de la Ley 27/2014 con el artículo 9.3 de la Constitución Española.

En nuestra opinión, una interpretación contraria a la aquí mantenida que propugne la posibilidad de la Administración de comprobar e investigar más allá del plazo general de prescripción las bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario que a la fecha de entrada en vigor de la Ley ya se encuentren prescritas, sería constitucionalmente reprochable porque implicaría una merma de la seguridad jurídica y afectaría a la confianza de los sujetos pasivos³³³, así como una burla a la protección de la buena fe³³⁴.

³³³ Señala a este respecto M. A., GARCÍA FRÍAS, en “La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales”, en AA VV, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 362, que para el Tribunal Constitucional alemán, sólo es susceptible de ser protegida constitucionalmente la confianza legítima si la posición jurídica del ciudadano se ve perjudicada retroactivamente. Y que no resulta digna de protección cuando el ciudadano podría haber previsto un cambio de la regulación o cuando el derecho aplicable es confuso y el legislador aprueba una disposición interpretativa con efectos retroactivos. Asimismo destaca la profesora que si bien en sus orígenes el principio de protección de la confianza legítima aparecía en la doctrina constitucional alemana vinculado al de seguridad jurídica, “en la actualidad ha adquirido sustantividad propia”. Añadiendo que esta separación aún no se ha producido en nuestra doctrina constitucional.

³³⁴ En este contexto, resulta ejemplar la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán, número 26, de 19 diciembre 1961, que, sobre la base del Estado de Derecho y de los principios que lo informan, “considera que las normas tributarias retroactividad pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atenten a la confianza de los ciudadanos”. Y, prosigue, en esta misma línea, el Alto Tribunal alemán resaltando la importancia del principio de seguridad jurídica como elemento esencial del Estado de Derecho. Así, «el ciudadano debe poder prever todas las posibles intervenciones del Estado frente a él y poder actuar en consecuencia; debe poder confiar en que el propio comportamiento, de conformidad con el ordenamiento vigente, resulte reconocido por el ordenamiento jurídico con todas las consecuencias de derecho originariamente conectadas a tal

Y si bien es cierto que las exigencias de seguridad jurídica previstas en el artículo 9.3 de la CE son relativas, y deberán ceder si existen claras exigencias de interés general, no consideramos que la ampliación del plazo de comprobación de bases imponibles negativas a 10 años obedezca a una cuestión de orden público que deba ceder frente a aquéllas. El respeto de los principios de justicia tributaria no puede ni debe conseguirse únicamente con una potenciación de los poderes y posibilidades de actuación de la Administración tributaria³³⁵.

En cualquier caso, debe destacarse también, como ha puesto de relieve el profesor SÁNCHEZ BLÁZQUEZ que “no constituye el fundamento constitucional de la comprobación tributaria, ni indirecto, ni mucho menos directo, una simple «lucha contra el fraude fiscal», como ha defendido, sin embargo, el propio Tribunal Constitucional. Porque el supremo intérprete de la Constitución viene a confundir la

comportamiento. Pero el ciudadano ve traicionada su buena fe, si el legislador hace derivar de supuestos de hecho ya realizados consecuencias más desfavorables de las que el ciudadano podía prever en orden al propio comportamiento. Para el ciudadano, la defensa del derecho significa, sobre todo, protección de la buena fe”.

³³⁵ Para V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”, en *Quincena Fiscal* núm. 21, 2003, “Ello se pone especialmente de manifiesto cuando se configuran determinados instrumentos normativos a través de los cuales, con una pretendida finalidad de evitar conductas antifraudatorias, se prevén consecuencias jurídicas consistentes en un aumento del gravamen tributario, desconectando éste de los principios constitucionales que deben ordenar el mismo. De ahí que no pueda dejar de ser recibida de manera grata desde la perspectiva del respeto del orden constitucional la declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el art. 14.7 del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD por medio de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio (RTC 2000, 194). En ella se pone de relieve, en lo que ahora interesa, que la legitimidad de una finalidad constitucional perseguida por una medida normativa, como era, desde la concepción del Alto Tribunal, la de la lucha contra el fraude fiscal, no significa aceptar la misma si con ella se ven vulnerados principios y derechos constitucionales, como era en este caso una tributación acorde con el principio de capacidad económica”.

justicia en la tributación y la eficacia recaudatoria, al identificar la lucha contra el fraude fiscal, en absoluto aludida y menos ordenada por la Constitución, con la lucha en favor de la justicia tributaria, de un sistema tributario justo, que sí constituye realmente una expresa y categórica exigencia constitucional (artículo 31.1 CE)”³³⁶.

Este nuevo mecanismo de lucha contra supuestos “fraudes” adolece de unas deficiencias cuya relevancia las hace insoslayables. La Constitución no ampara cualquier medida adoptada en torno a la lucha contra el fraude con tal de que sea eficaz. La Constitución impone unas reglas cuyos destinatarios son tanto los ciudadanos como los poderes públicos. Los primeros, consintiendo y colaborando en las acción de los segundos. Los segundos, actuando en la forma debida sobre los primeros. Pero el cauce para obligar a unos y a otros es la Ley³³⁷.

Tal vez hubiera sido oportuno establecer un régimen transitorio en relación con la ampliación a 10 años del plazo de prescripción para ejercer la facultades de comprobación e inspección, pero a falta de él entendemos que debe ser interpretado en los siguientes términos:

- Bases imponibles negativas generadas en periodos impositivos concluidos en 2014 y anteriores: la Administración podrá ejercer plenas facultades de comprobación e investigación en relación con las bases imponibles negativas pendientes de compensación siempre y cuando los ejercicios sobre los que se desplieguen dichas facultades no estuvieran prescritos a la fecha de entrada en vigor de la citada Ley. Más allá, el obligado tributario únicamente

³³⁶ V. M. SÁNCHEZ BLAZQUEZ, “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”, en *Quincena Fiscal* núm. 21, 2003, p. 90.

³³⁷ L. A. GONZÁLEZ, “El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, en *REDF*, núm. 68, 1990, p. 539.

deberá cumplir con la carga de exhibición de la contabilidad y la documentación contable, tal y como dispone el art. 106.5 de la LGT.

- Bases imponibles negativas generadas en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015: la Administración tributaria tendrá plenas facultades para comprobar las bases imponibles negativas declaradas a partir de esa fecha durante un plazo de 10 años. Más allá de dicho plazo el obligado tributario únicamente deberá exhibir la contabilidad y la autoliquidación o liquidación³³⁸.

En suma, para el caso de que se defienda que no existe la antinomia apuntada entre la disposición adicional décima y la disposición final duodécima, siendo aquella una norma específica frente a ésta, en todo caso subsistiría su posible inconstitucionalidad por lo que de no poder realizarse una interpretación conforme, aquélla debiera considerarse inaplicable.

La declaración de inconstitucionalidad de una norma requiere, como requisito previo y necesario, que el juez constitucional – u ordinario en los casos en que así lo permita nuestro sistema de control de constitucionalidad – explore las posibilidades de

³³⁸ Finalmente, el párrafo segundo del art. 26.5 de la Ley 27/2014 dispone que: “Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil”.

De manera tal que a partir del 1 de enero de 2015 se limita la prueba que ha de ser acreditada por el obligado tributario en el curso del procedimiento de comprobación a la carga de la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad; ya no será necesaria la presentación de los soportes documentales, lo cual facilita de forma muy relevante el debate probatorio.

interpretación conforme³³⁹ a la Constitución de la norma enjuiciada. La interpretación conforme a la Constitución puede definirse de forma sencilla: supone que, en aquellos casos en los que los criterios conocidos de interpretación puedan conducir a varios resultados posibles, deberá elegirse, precisamente, aquel que sea conforme a la Constitución³⁴⁰. Pero para que juegue la interpretación conforme a la Constitución es necesario, de acuerdo con el art. 5.3 de la LOPJ, que sea posible una interpretación acomodada a la Constitución del precepto legal controvertido. Cuando no cabe esa acomodación por vía interpretativa, la norma tiene que ser aplicada, guste o no guste al intérprete.

Consideramos, sin embargo, que la citada disposición debe ser anulada pues no es posible una interpretación conforme a la Constitución, ya que ésta no se puede deducir “de modo natural y no forzado” (STC 37/2002) del tenor literal del precepto, sin afectación de la seguridad jurídica.

En cualquier caso, en el peor de los escenarios, la solución a la que se llegaría asumiendo la doctrina del Tribunal Supremo, esto es, que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 la Administración ya disponía de plenas facultades para comprobar las bases imponibles negativas cualquiera que fuera el periodo impositivo en que éstas fueron generadas, pasaría por entender que el nuevo plazo de prescripción de

³³⁹ Acerca de este principio de interpretación conforme a la Constitución, E. GARCÍA DE ENTERRÍA, “La Constitución como norma jurídica” en *La Constitución Española de 1978* (dirigida por A. PREDIERI y E. GARCÍA DE ENTERRÍA), 2ª ed., Civitas, Madrid, 1981, p. 141 y ss. En la jurisprudencia constitucional, véase, entre otras, las Sentencias 176/1999 (RTC 1999, 176), 233/1999 (RTC 1999, 233) y 74/2000 (RTC 2000, 74).

³⁴⁰ En este sentido se pronuncia E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 3ª ed., Madrid, Civitas, 1991, p. 96 y R. PERALTA, *La interpretación del ordenamiento jurídico conforme a la norma fundamental del Estado*, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1994, p. 44.

10 años establecido en el art. 26.5 de la Ley se aplicaría a los procedimientos de inspección iniciados tras la aprobación de la Ley 27/2014 (o a los ya iniciados con tal de que no exista propuesta de liquidación) en virtud de la citada disposición adicional décima. Por lo que podría concluirse que a partir del 1 de enero de 2015, y con independencia de la fecha en que se hubieran generado las bases imponibles, el plazo de prescripción para comprobar ha quedado reducido a 10 años.

V. Admisibilidad de autoliquidaciones o solicitudes de rectificación de autoliquidaciones sobre obligaciones tributarias prescritas

Como hemos comentado en el Capítulo II de esta tesis la consecuencia principal de la prescripción del derecho a liquidar es la inalterabilidad de la obligación tributaria, que beneficia tanto al obligado tributario como a los demás obligados al pago de la obligación tributaria.

Sin embargo, también se derivan otros efectos de la prescripción de la obligación tributaria principal en relación con el obligado tributario, en cuanto que no podrá presentar una autoliquidación inicial, ni complementaria, ni rectificativa de acuerdo con los artículos 120.3 y 122 de la LGT y 126.2 del RGGI, ya que la obligación tributaria se ha convertido en inalterable por mor de la prescripción. Por lo que cabe preguntarse si sería posible entonces compensar bases imponibles no declaradas.

En primer lugar, debemos preguntarnos si en relación con las bases imponibles negativas a compensar en periodos posteriores, no debe admitirse la posibilidad de presentar una autoliquidación inicial a efectos de recoger los resultados negativos de un ejercicio prescrito a compensar en ejercicios prescritos, o bien si debe rechazarse la posibilidad de instar una rectificación de una autoliquidación inicialmente presentada

para recoger una base imponible negativa mayor, pese a afectar a un periodo prescrito. Nos estamos refiriendo a la posibilidad de compensar bases imponibles negativas no declaradas, o declaradas de forma extemporánea.

El criterio general que ha manifestado el TEAC en las Resoluciones de 21 de septiembre de 1994 (RG 913, 1993)³⁴¹, 23 de octubre de 1996 (JT 1996, 1538), 13 de febrero de 2004³⁴² (JUR 2004, 175191) y 20 de diciembre de 2007 (JT 2008, 349) es el de que la declaración tributaria presentada después de haber prescrito el período impositivo a que se refiere, no produce efectos y ha de tenerse por no formulada, pero ello, no impide que el derecho a la compensación pueda probarse por otros medios distintos de la declaración. Para el TEAC no existía entonces ninguna normativa (estaba vigente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre) que condicionara el derecho de compensación al hecho de haber sido declaradas tales pérdidas y “de aquí que no pueda negarse la posibilidad de ejercitarlo aun en ausencia de declaración”, de forma que existe base imponible negativa aunque no haya sido declarada, con el correlativo derecho a su compensación. Claro es que, añadía el TEAC, “la efectividad de tal derecho de compensación quedará supeditado a su prueba por el contribuyente, porque

³⁴¹ Se examinaba en esta reclamación la posibilidad de que unas pérdidas experimentadas y contabilizadas en el ejercicio 1983 -sobre el que la sociedad contribuyente no presentó declaración, y que estaba prescrito al iniciarse las comprobaciones inspectoras- puedan aplicarse a la compensación de la base imponible de 1986, resolviéndose la cuestión en sentido afirmativo debido, entre otros razonamientos, a que la existencia de base imponible no queda legalmente supeditada al cumplimiento de la obligación de declarar, de forma que existe base imponible negativa aunque no haya sido declarada, con el correlativo derecho a su compensación.

³⁴² En esta Resolución el TEAC rechaza la reclamación del recurrente ya que la interesada no aporta, como le correspondería de conformidad con el citado artículo 114 de la Ley General Tributaria, aplicable *ratione temporis*, prueba alguna de la existencia de dichas pérdidas en contabilidad.

el artículo 114 de la Ley General Tributaria dispone que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”³⁴³.

Por tanto, de la doctrina evacuada al respecto por el TEAC ³⁴⁴ se deducen, a los efectos de la cuestión que aquí nos ocupa, las siguientes conclusiones:

- la presentación de la declaración no es un requisito para el nacimiento de la facultad de compensación de bases imponibles negativas; en los casos enjuiciados por el TEAC no se condicionaba en la normativa aplicable el derecho a la compensación al hecho de haber sido declaradas las pérdidas, y de aquí que no pueda negarse la posibilidad de ejercitarlo aun en ausencia de declaración; de modo que si no lo ha hecho, habrá incurrido en su caso en infracción que será sancionable en la forma que corresponda, pero ello no implica que no exista base imponible;
- la efectividad del derecho a la compensación queda supeditado a su prueba por el contribuyente;
- si el ejercicio ha prescrito, la Administración no puede practicar en el beneficio contable los ajustes previstos en el Reglamento del Impuesto, con la consecuencia de que el beneficio contabilizado se transforma sin más en base imponible definitiva. Y en consecuencia, en caso de pérdidas, las contabilizadas

³⁴³ Resolución del TEAC de 23 de octubre de 1996 (JT 1996, 1538). La Sentencia del TSJ de Galicia de 24 de septiembre de 2008, declara que aunque no se exige la presentación de la declaración, el hecho de que se hubiera presentado la declaración una vez prescrito el periodo y que la contabilidad se hubiera legalizado fuera de plazo impiden considerar acreditadas las bases imponibles negativas.

³⁴⁴ En contra, Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de junio de 2007 (JUR 2007, 199253) y 21 de marzo de 2001 (JUR 2001, 178371).

en un ejercicio prescrito son compensables en los cinco ejercicios inmediatos siguientes;

- en general, las bases imponibles compensables son las que figuran en la correspondiente declaración, aunque ello no significa en absoluto que se haya presentado declaración, pues esas bases imponibles negativas podrán acreditarse a través de otras pruebas, por ejemplo, la contabilidad de la empresa.

Dicha doctrina se basaba en que, a juicio del TEAC, el artículo 21 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción originaria³⁴⁵, aplicable en esos casos *ratione temporis*, recogía “el derecho de los contribuyentes a la compensación de bases imponibles negativas”³⁴⁶. Para el TEAC, ni en ese precepto ni en el artículo 96 del Reglamento que lo desarrollaba, se condicionaba tal derecho de compensación al hecho de haber sido declaradas tales pérdidas y de ahí que no pudiera negarse la posibilidad de ejercerlo aun en ausencia de declaración.

A nuestro juicio, sin embargo, dicha doctrina no puede sostenerse, ni siquiera con la legalidad vigente en los periodos impositivos respecto de los que se formuló, por las razones que a continuación se apuntan³⁴⁷.

³⁴⁵ Dicho artículo establecía: “Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base, ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado dentro de los cinco ejercicios siguientes en la cuantía que el sujeto pasivo estime conveniente”.

³⁴⁶ Resolución del TEAC de 23 de octubre de 1996 (JT 1996, 1538) (FJ.6º).

³⁴⁷ La posibilidad de compensar bases negativas originadas en períodos prescritos que no fueron objeto de declaración es rechazada por las Sentencias del TSJ de Murcia de 23 de septiembre de 2004 (JUR 2006, 298667) y de 19 de diciembre de 2008 (JT 2009, 721) por no haber sido liquidadas dichas bases, previa realización de los ajustes extracontables correspondientes, ni por el sujeto pasivo ni por la Administración dentro del plazo de prescripción. En idéntico sentido, Sentencias del TSJ de Andalucía de 23 de marzo de 2001, 8 de junio de 2001 y 11 de marzo de 2010 (JT 2010,

Por un lado, porque desconoce la naturaleza jurídica de la base imponible³⁴⁸, ya que la identifica con el resultado contable. La base se ha definido como una magnitud que por una parte mide algún elemento del hecho imponible, y por otra, sirve para determinar la cuantía de la cuota tributaria a través de la aplicación del tipo de gravamen³⁴⁹. De acuerdo con lo previsto en los apartados 1 y 3 del artículo 10 de la Ley 27/2014 (y también de la Ley 43/1995 y del TRLIS), la base imponible negativa se determina como una suma algebraica del resultado contable y las correcciones al mismo. El resultado contable es el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir,

860). La Sentencia del TSJ de Navarra de 30 de septiembre de 2000 afirma que “no puede equipararse el concepto económico-contable de pérdidas al concepto tributario de base imponible. Esta el resultado de aplicar las normas propias de cada tributo a los hechos de naturaleza jurídica o económica que configuren el hecho imponible”.

³⁴⁸ La función cardinal de la base imponible es la de ser el elemento de medición del hecho imponible del tributo, pero no ya sólo en su aspecto material del elemento objetivo de tal hecho imponible, como tradicionalmente se entendía, sino también, teniendo en cuenta otros aspectos del elemento objetivo, como el temporal o espacial, o en su elemento subjetivo. Aportación doctrinal ésta que corresponde a J. RAMALLO MASSANET, “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *REDF*, núm. 20, 1978, pp. 630 y ss. Vid., el análisis que posteriormente realiza de esta doctrina y de la que posteriormente surgió, F. MOCHÓN LÓPEZ, “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, *Revista Información Fiscal*, núm. 52, julio-agosto, 2002, pp. 56 a 66.

³⁴⁹ Véase J. RAMALLO MASSANET, “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *REDF*, núm. 20, 1978, pp. 617-618. Destaca este autor que gran parte de la doctrina hace referencia a la base imponible como magnitud que sirve para, junto con el tipo, determinar la cuota, ya que esto es común a todas las bases imponibles, mientras que la función de medir el hecho imponible no se da en todos los casos.

Hasta la aprobación de la LGT de 2003 no existía un concepto de base imponible. Ya en su día se destacó no sólo que los textos positivos no recogían una definición de base imponible, sino que hacían bien guardando silencio al respecto; véase F. SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Tomo VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, p. 199. En el mismo sentido señalaba E. GONZÁLEZ GARCÍA, que no era necesario aludir expresamente al concepto de base imponible en la LGT, ya que dicho concepto se podía inferir a partir de determinados preceptos de la Ley (“Comentarios a los artículos 47 a 51 de la LGT”, en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madrid, 1982, p. 404).

de un elemento de cálculo integrante de la contabilidad, y las correcciones al mismo constan en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. La base imponible existe en la medida en que se realizó el hecho imponible. Por tanto, lo que se compensa no es la pérdida contable, sino la base imponible negativa, es decir, la magnitud fiscal, con lo que puede ser que contablemente se hayan producido pérdidas, y por el juego de los ajustes al resultado contable resulte una base positiva o, a la inversa, puede que la entidad hubiese obtenido un beneficio contable, pero que se transforme en base imponible negativa al aplicar ajustes previstos en la norma fiscal.

Por otro lado, porque la compensación de bases imponibles negativas no es un derecho sino una facultad³⁵⁰. Dicha configuración se desprendía, a nuestro entender, ya entonces del artículo 21 de la Ley 44/1978, a cuyo tenor si la base imponible resulta negativa “(...) su importe podrá ser compensado (...)”, de manera tal que corresponde

³⁵⁰ Para E. M. CORDERO SANCHEZ, “La compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, en CHICO DE LA CÁMARA, P., y GALÁN RUIZ, J. (coord.), *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2009, p. 79. el derecho a la compensación es un derecho de opción. El art. 119.3 de la LGT establece que “las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”. Si consideramos el derecho de compensación como un tipo de opción que se ejercita conjuntamente con la presentación de la autoliquidación, sólo podría admitirse la rectificación mientras está vigente el plazo para declarar. No obstante, incluso considerando la compensación como un derecho de opción, CORDERO GONZÁLEZ reconoce que debe admitirse la posibilidad de rectificación con una mayor flexibilidad, y, en especial “cuando a raíz de una actuación inspectora, se descubren nuevas rentas relativas al período de compensación. Sin perjuicio de las sanciones que procedan en estos casos, parece lógico ofrecer al contribuyente la posibilidad de instar su compensación en el marco de la propuesta de regularización”.

al sujeto pasivo ejercitar dicha facultad³⁵¹. Dicha concepción se mantiene hoy en día en el art. 26.1 de la Ley 27/2014.

No obstante, con independencia de la mayor o menor adecuación de esta doctrina a la legalidad entonces vigente, lo que es claro es que las conclusiones alcanzadas por el TEAC no son en ningún caso válidas desde el 1 de enero de 2002, fecha en que entró en vigor la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que modificó el entonces vigente artículo 23.1 (actual art. 26.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades, y le dio la siguiente redacción: “Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos”³⁵².

³⁵¹ En esta línea de configurar la compensación de bases imponibles negativas como una facultad del sujeto pasivo, E. SANZ GADEA, “Compensación de bases imponibles negativas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.192-1, 1999, p.12, para quien el efecto fundamental de dicha facultad es exceptuar el principio de independencia de ejercicios. La verdadera naturaleza y función de la compensación de pérdidas es posibilitar la eficacia del principio de capacidad económica. Como señalan TIPKE y LANG, *Steuerrecht. Ein Systematischer Grundriss*, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1994, 14ª ed. (la cita está extraída de la monografía *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)* de P.M. HERRERA DE MOLINA, Marcial Pons, 1998, p. 444) “tal medida no constituye un incentivo fiscal, sino una consecuencia del principio de capacidad económica en su vertiente temporal”.

³⁵² El mismo criterio ha sostenido por el TSJ de Andalucía en su Sentencia de 11 de marzo de 2010 (JT 2010, 860) en la que, además, declara que la introducción en el artículo 23.5 de la LIS por la Ley 24/2001 de una referencia expresa a la obligación de exhibir la "liquidación o autoliquidación" de la base imponible negativa compensada no constituye una innovación del ordenamiento jurídico, sino una mera aclaración del legislador, es decir, una interpretación auténtica del autor de la norma. Así, según dicha sentencia: "En este punto debemos plantearnos, como siempre, si nos encontramos ante una innovación legislativa, aplicable sólo desde su entrada en vigor, y que nos obliga a abandonar una interpretación anterior, o si nos encontramos ante una mera reforma técnica de alcance interpretativo que viene a confirmar esa interpretación anterior, sobre la que han discrepado los tribunales (Sentencia de esta Sala y Sección de 13 de enero de 2006)". Prosigue el TSJ de Andalucía

Desde entonces las bases imponibles negativas susceptibles de compensación son aquellas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación. Dicha previsión se mantiene en la actualidad en el art. 26.1 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A nuestro juicio, a partir de esa fecha, la compensación solo cabe cuando existe una base imponible negativa, que no es lo mismo que un resultado contable con pérdidas, y dicha base imponible negativa sólo existe cuando ha sido liquidada o autoliquidada. La base imponible es un concepto fiscal, cuyo resultado debe calcularse como establece el art. 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, para SÁNCHEZ BLÁZQUEZ la redacción del art. 25.1 del TRLIS (actual art. 26.1 de la Ley 27/2014) no es un obstáculo a la admisibilidad de estas autoliquidaciones de periodos prescritos pues “es objeto de autoliquidación y, por tanto, susceptible de compensación tanto la base imponible negativa incluida en una autoliquidación presentada en el plazo voluntario de autoliquidación (...) como aquella contenida en una autoliquidación presentada una vez prescrito dicho periodo impositivo”³⁵³.

afirmando que "en este punto, examinado el Preámbulo de la Ley, vemos como nada se dice allí acerca de una modificación tan significativa para la gestión del impuesto, lo que nos lleva a entender que se trata de una mera aclaración dirigida a solucionar esas discrepancias. Lo que nos lleva a concluir que se trata de una interpretación realizada por el propio legislador a raíz de las diferencias surgidas en la práctica de los tribunales y de los propios órganos de la Administración". De manera que, según la sentencia, "hemos de concluir que las bases negativas a compensar son bases negativas declaradas; y ello, tanto antes como después de la entrada en vigor de la Ley 24/2001".

³⁵³ V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n. 2, Mayo 2007, p. 209.

La tesis de este autor se basa en que la prescripción relevante a estos efectos no es la del periodo a que se refieren dichas autoliquidaciones, sino la relativa a los periodos en que se compensa la nueva base imponible negativa³⁵⁴.

Sin embargo, consideramos que la declaración tributaria presentada después de haber prescrito el período impositivo a que se refiere, no produce efectos y ha de tenerse por no formulada, lo que significa que la pretendida base imponible negativa del ejercicio en cuestión no puede tener la consideración de declarada a la Administración tributaria.

A mayor abundamiento, a partir de 1 de enero de 2002, la acreditación de la existencia de las bases imponibles negativas cuya compensación se pretenda, únicamente podrá realizarse a través de la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron (a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/2014 desaparece la mención a los soportes documentales, por lo que ya no serán necesarios

³⁵⁴ V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n. 2, Mayo 2007, p. 208, se manifiesta con rotundidad en favor de admitir, con plenos efectos compensatorios, la presentación de una declaración que no se presentó en su día y que arroja pérdidas o que modifica la presentada inicialmente. En su opinión, “debería admitirse la autoliquidación fuera de plazo, inicial al no haberse presentado ninguna con anterioridad, que determinara una base imponible negativa de un período prescrito. Pero esta autoliquidación únicamente produciría efectos en los períodos impositivos no prescritos, desde la perspectiva de que podría compensarse en los mismos la base imponible negativa allí determinada”.

Para F. CASANA MERINO, “La compensación de bases, cuotas, o deducciones provenientes de ejercicios prescritos”, en *Quincena Fiscal*, Aranzadi núm. 20, 2014, Aranzadi, Pamplona, p. 47, si “de acuerdo con el art. 70.3 LGT, en la compensación que se origina en ejercicios prescritos el efecto extintivo de la prescripción en relación con las obligaciones formales depende de la prescripción del ejercicio en que se practica la compensación, es lógico que, al menos con la única finalidad de comprobar formalmente la compensación efectuada, debe dársele validez a la autoliquidación presentada una vez transcurrido el plazo de prescripción”.

para acreditar el derecho a la compensación). Y dicha triple exigencia no es disyuntiva, sino copulativa: exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones, presentación de la contabilidad y entrega de los soportes documentales³⁵⁵. Dicha limitación de los medios de prueba en relación con la acreditación de las bases imponibles negativas tampoco existía con la normativa aplicable a los supuestos de hechos enjuiciados por las Resoluciones del TEAC que anteriormente analizamos, y que admitían la compensación de bases imponibles no declaradas, siempre que las pérdidas pudieran ser acreditadas por cualquier otro medio de prueba admisible en derecho.

En consecuencia, el primer requisito que se exige para poder compensar bases, cuotas o deducciones que provengan de ejercicios prescritos es que hayan sido consignadas en una autoliquidación o liquidación. Si no se presentó la declaración y la obligación tributaria no ha sido objeto de una liquidación administrativa posterior, no ha nacido el derecho a la compensación de la pérdida que se originó en ese ejercicio.

Por último, el Proyecto de modificación parcial de la LGT quiere dejar claro la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la

³⁵⁵ Este es uno de los aspectos afectados por el Anteproyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT, pues con carácter general, el art. 106.5, sólo establece el requisito de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las compensaciones pendientes, pudiéndose probar además el derecho a la compensación por cualquiera de los medios de prueba admitidos en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Si bien la obligación de presentar la contabilidad es exigida por el art. 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades para efectuar la compensación en el Impuesto sobre Sociedades, que ya no exige la aportación de los oportunos soportes documentales.

compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado³⁵⁶.

En este sentido, el Proyecto introduce un nuevo apartado 4 en el art. 119 de la LGT, con la siguiente redacción: “En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a tales efectos sea posible modificar tales cantidades mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos”.

En consecuencia, podría entenderse que el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, no impide la presentación con plenos efectos compensatorios de declaraciones complementarias referidas a ejercicios prescritos en los que se originó el derecho a compensar, siempre que se presenten antes de que se inicie la actuación comprobadora de la Administración. Sin embargo, de nuevo creemos que tal

³⁵⁶ El apartado 13 de la Memoria del análisis del impacto normativo del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT justifica esta modificación con la siguiente explicación: “De la misma manera que se exime de responsabilidad en materia de infracciones a quienes voluntariamente regularicen su situación tributaria con anterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, pero no se les exime si la regularización se efectúa con posterioridad, tampoco debe impedir la imposición de sanciones la aplicación al ejercicio comprobado de cantidades pendientes de compensación o deducción aplicadas previamente por el obligado tributario a otros ejercicios y que, una vez iniciadas las actuaciones administrativas, decide rectificar para poder llevarlas al ejercicio comprobado y reducir así la deuda tributaria correspondiente a este último. De otra forma quedaría al arbitrio del sujeto comprobado la existencia de infracciones tributarias, así como la cuantía de las mismas, cuando los hechos u operaciones no declarados, total o parcialmente, son los mismos independientemente del ejercicio en el que se apliquen las partidas pendientes de compensación o deducción. Por tanto, se introduce un nuevo apartado para señalar expresamente la imposibilidad de aplicar en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos cantidades pendientes de compensación o deducción aplicadas inicialmente por el obligado a otro ejercicio distinto del comprobado”.

interpretación choca con el principio general de que la autoliquidación presentada después de haber prescrito el período impositivo a que se refiere, no produce efectos y ha de tenerse por no formulada.

En cualquier caso, creemos que una elemental exigencia de coherencia en la regulación del ordenamiento jurídico y una interpretación conforme al principio de capacidad económica, debe determinar que -como lógico corolario a la posibilidad contemplada en el art. 66 bis.1 del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT de que la Administración pueda realizar comprobaciones e investigaciones en relación con ejercicios prescritos- se permita al obligado tributario presentar una autoliquidación inicial o rectificar la autoliquidación presentada, porque debió haber incluido una base imponible negativa o una de cuantía mayor a la determinada en ella³⁵⁷.

³⁵⁷V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n. 2, Mayo 2007, p. 208, ya apuntaba que “de no admitirse estas posibilidades, se rompería el principio o esquema general que informa estos supuestos de que la prescripción del derecho a liquidar de los periodos no prescritos en que se compensa la base imponible negativa no se ve afectada por el hecho de que se trate de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos”. Entiende que si esto es así a efectos de permitir la comprobación de la Administración en relación con los ejercicios prescritos, “no se entiende muy bien por qué no lo es a efectos de admitir las autoliquidaciones del sujeto pasivo o las solicitudes de rectificación de las presentadas con anterioridad, que, en todo caso, se podrían ver afectadas por las correspondientes actividades de comprobación de la Administración tributaria”.

Recientemente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de octubre de 2014 (JUR 2014, 258118) ha negado la posibilidad de rectificar en el curso de una Inspección la deducción por reinversión consignada en una declaración de un ejercicio prescrito en la que el obligado tributario consignó por un error contable una cantidad a reinvertir superior a la que correspondía. En concreto, la Audiencia Nacional rechaza tal pretensión alegando que “el importe de la exención por reinversión y la cantidad a reinvertir para gozar de la exención del art. 127 de la LIS consignado por la entidad en su declaración del Impuesto del ejercicio 1996/1997, devino firme y al tratarse de un ejercicio prescrito no puede ser modificado, sin que se pueda rectificar el referido error al haber dejado la actora transcurrir el periodo de cuatro años de la prescripción desde el momento de su declaración”.

Lo anterior tiene aun mayor razón de ser si se tiene en cuenta que el art. 26.5 párrafo primero de la Ley 27/2014 ha establecido con efectos desde el 1 de enero de 2015 que “el derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación”.

Tal designio aparece ya expresamente contemplado en el Preámbulo de la Ley 27/2014 cuando para justificar la ampliación del plazo de la Administración para comprobar e investigar ejercicios prescritos en relación con bases imponibles negativas y deducciones afirma: “con esta modificación se posibilita no solo garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura 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”. Si bien es cierto que el párrafo transcrito parece referirse a la rectificación de los créditos por parte de la Administración como consecuencia de un procedimiento de comprobación o inspección por ella iniciado.

Idéntica redacción ha sido recogida en la página 3 de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT.

VI. Conclusión

En relación con esta concreta problemática de la compensación de bases imponibles negativas son varias las conclusiones alcanzadas en este Capítulo y que glosamos a continuación:

- Nuestro ordenamiento tributario configura una prescripción de la obligación tributaria principal por inactividad en la liquidación tributaria. El hecho de que en un ejercicio en que se acredita una base imponible negativa no exista una obligación tributaria en sentido estricto, no es obstáculo para defender la prescripción de la obligación tributaria principal por inactividad en la liquidación tributaria.

- La Administración tributaria en ningún caso podrá proceder a la revisión y comprobación de la base imponible negativa declarada en un ejercicio prescrito al objeto de determinar la deuda tributaria correspondiente a dicho ejercicio, por impedirlo el instituto de la prescripción regulado en el art. 66 de la LGT.

- Debe conectarse la base imponible acreditada con la obligación tributaria a la que se incorpora, pues en la práctica las actuaciones comprobadoras en relación con bases imponibles negativas acreditadas en “ejercicios prescritos” tienen siempre como objeto determinar la eventual existencia de una obligación tributaria en el ejercicio en que aquella base imponible negativa ha sido compensada.

- Dada la ubicación sistemática del art. 106.5 -el precepto se contiene en el Título III de la LGT, que versa sobre “La aplicación de los tributos”, Capítulo II, dedicado a las “Normas comunes sobre actuaciones y

procedimientos tributarios”, destinando su Sección 2ª a regular “La prueba”- no puede verse como un precepto sobre la comprobación, a la que la LGT, dentro del mismo Título y Capítulo, dedica otra Sección específica, la 6ª, bajo el título justamente de “Potestades y funciones de comprobación e investigación”,

- El art. 106.5 de la LGT no habilita a la Administración a ejercer la actividad comprobadora en sentido propio de magnitudes tributarias originadas en periodos prescritos, no le faculta a comprobar si el resultado contable ha sido determinado correctamente por aplicación de la normativa jurídica.

- El artículo 106 en nada afecta a la prescripción de las obligaciones tributarias, ni modula, rectifica o excepciona su operatividad. Por el contrario, el artículo 106 es un precepto que afecta a los medios de prueba y constituye una especificación del art. 105.1 de la LGT que contiene el principio clásico de que quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En este sentido, el apartado quinto del artículo 106 establece una limitación a los medios de prueba.

- Por tanto, el art. 106.5 impone al obligado tributario la carga de probar la procedencia y cuantía de determinadas partidas fiscales, que tuviesen su origen en ejercicios prescritos, siendo, pues, tales partidas el objeto directo del verbo acreditar; y le impone dicha obligación mediante la exhibición de la autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales; pero lo que no puede solicitársele es la prueba de la realidad y corrección jurídica de esas partidas, pues no se puede obtener de la documentación, sino que sería necesaria una interpretación, calificación y aplicación normativa que explicarían,

en su caso, aquella conformidad jurídica, tareas exquisitamente jurídicas que desbordan el objeto de la prueba contenido en el art. 106.5 de la LGT

- Por todo lo anterior, el art. 106.5 preceptúa una exigencia probatoria para el obligado tributario y, simultáneamente, un límite a la actividad de la Administración.

- La Administración tributaria ha venido manteniendo en la última década que no existe límite temporal para el ejercicio de la función comprobadora. De tal manera, que ha sostenido que la facultad administrativa de comprobación de los hechos determinantes de las bases imponibles negativas no se ve afectada por los plazos de prescripción de la obligación tributaria y pueden ejercerse más allá de los mismos. Tal interpretación ha sido avalada por el Tribunal Supremo.

- La Ley 27/2014 en su art. 26.5 otorga a la Administración plenas potestades comprobadoras en relación con las bases imponibles negativas pendientes de compensación durante un plazo de 10 años.

- Desde la interpretación que aquí propugnamos únicamente podrán comprobarse aquellos ejercicios que no se encontraran prescritos a la fecha de entrada en vigor de la Ley 27/2014 (ejercicios 2010 en adelante). Esta interpretación sería plenamente respetuosa con la doctrina constitucional, pues una interpretación contraria a esta tesis podría tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional, ya que vulneraría uno de los principios recogidos en el ar. 9.3 de la CE, en concreto, el principio de seguridad jurídica.

- En nuestra opinión, una interpretación contraria a la aquí mantenida que defienda la posibilidad de la Administración de comprobar e

investigar más allá del plazo general de prescripción las bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario que a la fecha de entrada en vigor de la Ley ya se encuentren prescritas, sería constitucionalmente reprochable porque implicaría una merma de la seguridad jurídica y afectaría a la confianza de los sujetos pasivos, así como una burla a la protección de la buena fe.

- En cualquier caso, en el peor de los escenarios, la solución a la que se llegaría asumiendo la doctrina del Tribunal Supremo, esto es, que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 la Administración ya disponía de plenas facultades para comprobar las bases imponibles negativas cualquiera que fuera el periodo impositivo en que éstas fueron generadas, pasaría por entender que el nuevo plazo de prescripción de 10 años establecido en el art. 26.5 de la Ley se aplicaría a los procedimientos de inspección iniciados tras la aprobación de la Ley 27/2014 (o a los ya iniciados con tal de que no exista propuesta de liquidación) en virtud de la citada disposición adicional décima. Por lo que podría concluirse que a partir del 1 de enero de 2015, y con independencia de la fecha en que se hubieran generado las bases imponibles, el plazo de prescripción para comprobar ha quedado reducido a 10 años.

- En cualquier caso, creemos que una elemental exigencia de coherencia en la regulación del ordenamiento jurídico y una interpretación conforme al principio de capacidad económica, debe determinar que -como lógico corolario a la posibilidad contemplada en el art. 66 bis.1 del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT y 26.5 de la LIS- se permita al obligado tributario presentar una autoliquidación inicial o rectificar la autoliquidación presentada, porque debió haber incluido una base imponible negativa o una de cuantía mayor a la determinada en ella.

CAPITULO V

LA PRESCRIPCIÓN Y LA CALIFICACIÓN DE LOS NEGOCIOS JURÍDICOS

I. Problemática planteada

Establecida, pues, la obligación de justificar la procedencia de los datos con origen en operaciones realizadas en ejercicios prescritos cuando proyecten sus efectos en períodos impositivos abiertos a inspección, debemos determinar si como corolario a esa obligación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el negocio jurídico o el acto que ha dado lugar a los datos reflejados en la Administración, y en caso afirmativo, si la citada comprobación es meramente formal o incluye la posibilidad de calificar jurídicamente dichas operaciones.

El art. 115 de la LGT confiere a la Administración la potestad de comprobar e investigar los elementos y circunstancias determinantes del correcto cumplimiento de las normas aplicables, mencionando expresamente la potestad de calificación jurídica de los hechos, actos o negocios jurídicos realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.

En virtud de dicho precepto, la doctrina administrativa defiende en la actualidad, como hemos visto, la posibilidad de investigar periodos afectados por la prescripción, pero no sólo en relación con los datos, como veíamos en capítulos precedentes, sino también en relación con la conformidad a derecho de las operaciones.

El planteamiento de la Administración supondría que paradójicamente la misma operación pudiera ser válida en unos ejercicios y no serlo en otros en función del

ejercicio en que se plantee por primera vez la discrepancia administrativa transcurridos varios años desde de que se realizó la operación.

A juicio del TEAC³⁵⁸, como ya hemos comentado anteriormente, no cabe confundir el derecho a practicar la correspondiente liquidación con el derecho a comprobar, derecho éste que no está sujeto a plazo de prescripción alguno, por lo que la Administración puede comprobar si determinados negocios y actos realizados en ejercicios prescritos fueron simulados o realizados en fraude de ley y, en atención a ello, practicar las correspondientes liquidaciones por los impuestos y períodos en los que no haya decaído su derecho a liquidar por no concurrir prescripción.

Por su parte el art. 120.2 de la Ley 27/2014 incluye un segundo párrafo que permitirá a la Administración comprobar y regularizar los importes de partidas integradas en la base imponible de periodos comprobados, aun cuando dichos importes deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.

De acuerdo con lo dispuesto por el citado art. 120.2, relativo a las facultades de la Administración tributaria, “La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos”.

Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 115.1 del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT la Administración tributaria podrá comprobar e

³⁵⁸ Resoluciones de 24 de abril de 2013 (JT 2013, 1138) y 27 de junio de 2013 (JUR 2013, 282315).

investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables, a cuyo efecto dicha comprobación e investigación se podrá realizar aun en el caso de que la misma afecte a 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 la LGT que no hubiesen prescrito.

Por su parte el apartado segundo del citado precepto añade que en el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó.

Ambos preceptos, 120.2 de la LIS y 115 del Proyecto normativo, habilitan a la Administración a regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.

Ambas previsiones normativas nacen como respuesta a una jurisprudencia que declaró la imposibilidad de la Administración de cuestionar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, so pretexto de regularizar los efectos de las citadas operaciones en ejercicios no afectados por la prescripción. Nos referimos a las Sentencias del Tribunal

Supremo de 4 de noviembre de 2013³⁵⁹ y 4 de julio de 2014³⁶⁰, en las que el Alto Tribunal construye una tesis en torno a la prescripción de la facultad de comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, que sólo 7 meses después se ha visto radicalmente superada por las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 (JUR 2015, 89825 y JUR 2015, 89492) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015, 98223).

El análisis de los anteriores pronunciamientos nos ayudará a clarificar la cuestión a la que nos enfrentamos: el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizados en períodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, la posibilidad de alterar o recalificar el régimen jurídico y fiscal de aquellos negocios con ocasión de la comprobación de un ejercicio en el que se producen determinados efectos que tienen su causa en los mismos.

II. La calificación como fraude de ley de operaciones realizadas en ejercicios prescritos

En tiempos recientes se ha suscitado en el ámbito jurisprudencial una problemática de gran actualidad, que responde a dos cuestiones distintas: i) si la facultad de comprobación de datos o elementos tributarios de ejercicios prescritos alcanza a la calificación como fraude de ley de las operaciones que los originaron. Esto es, si la Administración tributaria puede declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tales operaciones pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos; y ii) si es posible hacer dicha

³⁵⁹ RJ 2013, 7219. En el mismo sentido Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1193) y 28 mayo de 2014 (JUR 2014, 157072).

³⁶⁰ RJ 2014, 3538.

calificación cuando las operaciones se realizaron en un ejercicio anterior al que es objeto de comprobación con independencia de que este se encuentre o no prescrito.

Ha sido, en concreto, en varias sentencias de la Audiencia Nacional donde se ha afrontado este problema de modo directo. Desde comienzos de la presente década han llegado a la Audiencia Nacional procedentes del Tribunal Económico-Administrativo Central una decena de casos relativos a operaciones entre entidades de grupos multinacionales que, sin perjuicio de variantes peculiares, responden a un mismo esquema general. Dicho esquema consiste en la adquisición por entidades residentes en España, generalmente operativas y con elevados beneficios, de participaciones en otras entidades del grupo no residentes. La adquisición se financia mediante préstamos de entidades financieras del propio grupo situadas en países donde los intereses disfrutaban de un régimen fiscal favorable. La deducción de los intereses reduce la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades prestatarias. La utilización de este esquema operativo fue atajada a través de la letra h) del artículo 14 del TRLIS añadida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que prohíbe la deducción de los gastos financieros originados por dichas operaciones salvo que el sujeto pasivo acredite la existencia de motivos económicos válidos para su realización.

La Agencia Tributaria ha venido calificando generalmente estas operaciones como realizadas en fraude a la ley tributaria y, en consecuencia, negando la deducción del gasto financiero, calificación que ha sido confirmada por el TEAC, por la Audiencia Nacional³⁶¹ y por el Tribunal Supremo³⁶² en la generalidad de los casos. Las

³⁶¹ Sentencias de 7 de febrero de 2013 (JUR 2013, 54082), 21 de febrero de 2013 (JUR 2013, 85130), 7 de noviembre de 2013 (JT 2014, 131), 14 de noviembre de 2013 (JUR 2013, 366542 y JUR 2013, 364897), 16 de diciembre de 2013 (JUR 2014, 837), 16 de enero de 2014 (JUR 2014, 38152) y 12 de marzo de 2015 (JUR 2015, 89867).

excepciones se han basado en unos casos en motivos ajenos al fondo³⁶³, en otros en una determinada interpretación de las facultades de comprobación de operaciones

³⁶² Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 (JUR 2015, 89825), 9 de febrero de 2015 (JUR 2015, 68197 y JUR 2015, 67907), 12 de febrero de 2015 (JUR 2015, 75267) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015, 98223). En la segunda de ellas el Alto Tribunal confirma el criterio mantenido por la Sección Segunda de la Audiencia Nacional en su Sentencia de 14 de noviembre de 2013, en la que se consideró ajustado a derecho el acuerdo de declaración de fraude de ley, argumentando al respecto que el minucioso análisis que la Administración tributaria realizó de esta operación desveló que la compraventa de participaciones y financiación de la adquisición de los títulos sólo tenía una finalidad tributaria o fiscal, existiendo una patente ausencia de motivos económicos válidos, destacando las siguientes razones: (i) el cambio de titularidad de las participaciones en GEEE no altera la posición de dominio en el grupo, pero sí comporta un importante incremento del pasivo a largo plazo en la sociedad española; (ii) no se produjo ninguna variación en el control, dirección ni funcionamiento de la entidad adquirida, así como tampoco en su organización; (iii) la valoración agresiva por parte de la matriz holandesa de la operación, que supuso un extraordinario aumento del valor de la inversión en GEEE, habiendo estado exenta de tributación en Holanda la plusvalía obtenida en esta operación; (iv) la entidad española no hizo frente en los ejercicios siguientes al pago de los intereses, de forma total en 2002 y parcialmente en 2003; (v) los intereses percibidos a través del centro de coordinación belga no han tributado en Bélgica, ni en Holanda, ni en España por el IRNR; y (vi) en las operaciones analizadas no existe intervención de ningún tercero ajeno al grupo. Considera el Tribunal Supremo que para que la Audiencia Nacional llegara a la anterior conclusión (ausencia de motivos económicos válidos) se han considerado las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores, como exige la jurisprudencia del TJUE en el examen de las operaciones de reestructuración empresarial. Por tanto, el test de viabilidad que realiza la Sentencia de instancia para determinar la posible concurrencia de motivos económicos válidos en las operaciones discutidas resulta compatible con lo exigido por la jurisprudencia del TJUE, pues la operación controvertida fue realizada en claro abuso de derecho. Y añade que “La práctica que detecta y corrige la Administración Tributaria constituye en la actualidad una de las mayores preocupaciones de la OCDE, reflejada en las BEPs contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como de la UE, habiéndolo reconocido también el legislador español en el nuevo tratamiento de la deducción de los gastos financieros en los grupos de sociedades previsto en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”.

³⁶³ Cfr. Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2011 (JUR 2011\39876), que estimó el recurso por haberse rebasado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras con la consiguiente prescripción de la potestad de la Administración para liquidar la deuda tributaria. Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2015 (JUR 2015\89492), en la que el Alto Tribunal estima el recurso de la parte recurrente dado que la Administración no acreditó

provenientes de ejercicios prescritos³⁶⁴-que ha sido recientemente corregida por el Tribunal Supremo³⁶⁵-, y en otros en la doctrina de los actos propios –aunque también desempeñó un papel relevante la cuestión de las operaciones de ejercicios anteriores-³⁶⁶.

Dada la trascendencia de los anteriores pronunciamientos, y el importante papel que ocupa tal concepción para la solución de esta problemática en los supuestos enjuiciados, hemos de hacer una referencia a cada uno de los pronunciamientos del Tribunal Supremo.

debidamente la artificiosidad de las operaciones y el objetivo exclusivamente de ahorro fiscal. El Tribunal entiende que, a la luz del informe pericial y las circunstancias acreditadas por la compañía (la idoneidad de la financiación intragrupo atendiendo a los retrasos en los pagos de la Administración, la mejora del valor de la entidad, la falta de lógica de la alternativa planteada por la Inspección dejando fuera una de las cabeceras del Grupo...) la Inspección no ha conseguido despejar las posibles dudas al respecto. Y Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015 (JUR 2015, 92978) que estimó el recurso por haberse rebasado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras con la consiguiente prescripción de la potestad de la Administración para liquidar la deuda tributaria

³⁶⁴ Sentencias de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013 (JT 2013, 693), dos de 21 de noviembre de 2013 (JT 2014, 138 y JUR 2013, 358809 respectivamente), 16 de enero de 2014 (JUR 2014, 38152), 2 de octubre de 2014 (JT 2014, 1634) y 3 de febrero de 2015 (JUR 2015, 56953).

³⁶⁵ Sentencias del Tribunal Supremo de 9 y 26 de febrero de 2015 (JUR 2015, 89825 y JUR 2015, 89492) y 23 de marzo de 2015 (JUR 2015, 98223).

³⁶⁶ La Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 (JUR 2012, 256345) desestimó el recurso contra la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2009 (reclamación 656/2007) basándose fundamentalmente en la doctrina de los propios actos. La tesis de esta sentencia fue confirmada sin reservas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 7219).

A. Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013

1. Tesis de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2013³⁶⁷ desestima el recurso de casación 3262/2012 y confirma íntegramente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012³⁶⁸, conforme a la cual la doctrina de los actos propios impide a la Inspección cuestionar a través del fraude de ley la deducibilidad de los gastos financieros derivados de préstamos intragrupo que habían sido admitidos en comprobaciones anteriores.

³⁶⁷ RJ 2013\7219. En el mismo sentido Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1193) en la que el Alto Tribunal remitiéndose expresamente al criterio establecido en la Sentencia de 4 de noviembre de 2013, casa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de mayo de 2011. En concreto, el Tribunal Supremo declara que en el supuesto enjuiciado la declaración de fraude de ley supone una infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima, pues las liquidaciones de los ejercicios 1997 y 1998, derivadas de actuación inspectora de conformidad, comportaban reconocimiento de derechos a la recurrente, que se ven perjudicados cuando años después los mismos actos sobre los que se produjo una actuación inspectora de conformidad, son objeto declaración de fraude de ley. Sobre la existencia de un acto propio anterior que impide la comprobación posterior véase también la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 mayo de 2014 (JUR 2014, 157072). En esta última sentencia la Audiencia Nacional llega a conclusión de que es imposible jurídicamente iniciar y resolver una segunda comprobación inspectora cuando ya se había producido otra anterior, en la que se discutió por la Inspección la regularidad de la operación de escisión desde el punto de vista del respeto a las reglas legales para disfrutar el régimen especial de diferimiento y neutralidad aplicable a las operaciones societarias, pese a que finalizase sin formalidad alguna y sin declaración de responsabilidad (finalizó por Informe, como forma de terminación del procedimiento inspector diferente al Acta), pues aunque en una y otra comprobación los sujetos inspeccionados eran diferentes, el objeto era el mismo: la procedencia de aplicar el régimen especial de escisiones y fusiones.

³⁶⁸ JUR 2012, 256345.

El supuesto de hecho enjuiciado por la Sentencia del Tribunal Supremo responde al esquema descrito más arriba: adquisición por entidades del grupo multinacional residentes de participaciones en sociedades del mismo grupo financiada con préstamos de entidades financieras del propio grupo. La Administración tributaria, previo el expediente especial legalmente establecido, declaró que dichas operaciones se habían realizado en fraude a la ley y en consecuencia rechazó la deducibilidad de los intereses de los préstamos citados.

Esquemáticamente los hechos son los siguientes:

- Los préstamos se celebraron en el periodo 1997-1999
- Las entidades prestatarias (EBROMYL y AMYLUM) fueron objeto de comprobación inspectora de los ejercicios 1995 a 2000, concluyendo del siguiente modo:
 - i) AMYLUM: en acta de comprobado y conforme se ajusta la imputación temporal de determinados gastos de cancelación parcial del préstamo. Adicionalmente, se reconoció por Gestión una devolución de ingreso indebido derivado de dicho ajuste.
 - ii) EBROMYL: se levanta acta previa de comprobado y conforme, que excluye el examen de los gastos financieros.
- En el ejercicio 2000 las empresas optan por la tributación en régimen de consolidación fiscal.
- El 27 de septiembre de 2005 se inician actuaciones inspectoras frente a la sociedad dominante del grupo (EBROMYL) en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 a 2004.

- Como consecuencia de dichas actuaciones se declaran realizados en fraude de ley los préstamos antes indicados y se deniega la deducibilidad de los intereses derivados.

El TEAC acepta *in toto* la argumentación de la Inspección y confirma la declaración de fraude de ley, aduciendo que existían otras circunstancias concurrentes a partir del ejercicio 2000/01, que indujeron a la Administración al planteamiento de la existencia de fraude de ley. Dichas circunstancias son, por una parte, la celebración de un contrato de fabricación y un contrato de ventas con la cabecera del grupo multinacional, en virtud de los cuales, en opinión del TEAC, “se produce un cambio radical de gestión, de organización, de responsabilidades, de asunción de riesgos y de funciones en fabricación y ventas o actividad comercial, que convierten a AMYLUM en una mera planta productiva, sin capacidades de decisión ni de gestión, lo cual tiene gran importancia en el análisis de la motivación económica y fiscal”. Por otra parte, afirma el TEAC que a partir del ejercicio 2000/2001 se da el hecho decisivo y determinante de que, ambas sociedades (EBROMYL y AMYLUM), una como dominante y la otra como dominada, comienzan a tributar en régimen de consolidación fiscal para hacer efectivo el ahorro fiscal en EBROMYL, con aprovechamiento de las bases imponibles que restan en AMYLUM después de su propia deducción de gastos financieros, compensándolas con las bases negativas de EBROMYL.

Por su parte, la Audiencia Nacional considera que tal declaración es contraria al ordenamiento jurídico por contradecir la prohibición de ir contra los actos propios y, en consecuencia la buena fe, la confianza legítima y la seguridad jurídica, dado que:

i) Respecto de AMYLUM existe un "genuino acto expreso" de reconocimiento de la licitud de los préstamos: por un lado, al no cuestionarse en la primera inspección la

deducibilidad de los intereses sino sólo la imputación temporal de los gastos de cancelación parcial y, por otro, por el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos por un órgano de Gestión perteneciente a la misma persona jurídica (AEAT).

ii) Respecto de EBROMYL existe un acto tácito concluyente pues el acta levantada no puede ser considerada previa y sus efectos deben extenderse a los gastos financieros al disponer la inspección de toda la información necesaria para, en su caso, haber cuestionado la licitud de los préstamos origen.

iii) No hay circunstancias sobrevenidas que justifiquen el cambio de criterio de la Inspección, sin que tengan tal condición ni la opción de la tributación en régimen de consolidación fiscal ni la celebración de contratos de producción o ventas intragrupo que, en todo caso, se celebraron con anterioridad a los ejercicios respecto de los que se ha declarado el fraude de ley.

Para la Audiencia Nacional, “ha de partirse de que el acto propio se pone de relieve no solo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos”.

La aplicación de la doctrina de los actos propios se justificaría en el caso enjuiciado porque “el hecho de no haber considerado fraudulentos los muy numerosos negocios jurídicos celebrados entre 1997 y 1999, con ocasión de la doble regularización emprendida en relación con las dos sociedades sujetas a la comprobación originaria respecto de tales ejercicios, equivale, de modo inequívoco, hasta el punto de constituir un acto de voluntad del que no puede zafarse la Administración en perjuicio del particular, a un acto propio en sentido jurídico, voluntad que precisamente debe

interpretarse como la aquiescencia o aceptación acerca de la deducibilidad de los intereses financieros generados en el primer periodo considerado en tales inspecciones (1995-1999 para AMYLUM y 1997-2000 para EBROMYL)”.

A mayor abundamiento (*obiter dicta*), la Audiencia Nacional señala que la Inspección no puede cuestionar mediante el expediente de fraude de ley gastos financieros procedentes de operaciones intragrupo que tuvieron lugar en ejercicios prescritos al tiempo de inicio del procedimiento de inspección. A juicio de la Audiencia Nacional la declaración de fraude de ley sólo es predicable de actos o negocios, lo que obliga a asociar la declaración de fraude a periodos o ejercicios concretos que han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, no así con los posteriores a ellos, “aun cuando en éstos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos, pues de admitirse esa posibilidad, siempre quedaría abierta la posibilidad, en favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas”³⁶⁹.

El Tribunal Supremo confirma íntegramente el pronunciamiento de la Audiencia Nacional pues, en definitiva, “la Administración tributaria tuvo por lícitos esos contratos y por deducibles los gastos financieros derivados de los mismos, a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en su mano después, sin cambio de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros. Y no hubo cambio de

³⁶⁹ Este razonamiento constituye la *ratio decidendi* de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013 (JT 2013, 693), caso Hewlett-Packard, que fue confirmado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 3538).

circunstancias porque, como bien se razona en la sentencia recurrida, no puede considerarse revelador de ese fraude el ejercicio de un derecho reconocido en el ordenamiento jurídico, cuál es el de optar más tarde por la declaración en régimen consolidado, en cuanto grupo de empresas". El matiz fundamental de este pronunciamiento estriba en que se condiciona la licitud del cambio de calificación de los hechos por la Inspección respecto de procedimientos anteriores a la existencia de circunstancias sobrevenidas y no solo, como había afirmado la Audiencia Nacional en la sentencia de instancia, a una adecuada motivación.

2. Comentarios

La citada Sentencia del Alto Tribunal basa su fallo estimatorio en la doctrina de los actos propios, sin referirse a la posibilidad del ejercicio de la potestad administrativa de comprobación sobre ejercicios prescritos para alterar los elementos de la obligación tributaria establecidos en ellos. Este aspecto constituyó, como dijimos, un argumento *a fortiori* en la sentencia de instancia.

La llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de *venire contra factum proprium* surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado³⁷⁰, encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere

³⁷⁰ Sobre la materia hay que citar la clásica monografía de L. DÍEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, *La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Bosch, Barcelona, 1963, para quien la doctrina de los actos propios "significa que, cuando una persona, dentro de una relación jurídica, ha suscitado en otra con su conducta una confianza fundada, conforme a la buena fe, en una determinada conducta futura, según el sentido objetivamente deducido de la conducta anterior, no debe defraudar la confianza suscitada y es inadmisibles toda actuación incompatible con ella". Debe mencionarse también el estudio de J. PUIG BRUTAU, *Estudios de Derecho comparado. La doctrina de los actos propios*, Ariel, Barcelona, 1951, pp. 97 y ss. Recientemente, N. TUR FAÚNDEZ, *La prohibición de ir contra los actos propios y el retraso desleal*, Aranzadi, 2011.

la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos subjetivos³⁷¹.

No hay duda de que la citada doctrina se aplica también en el ámbito del Derecho administrativo³⁷² y en la rama específica del Derecho Tributario³⁷³. Sin embargo, es lógico que la recepción de la citada doctrina en el Derecho administrativo se haya mirado con recelo por la doctrina administrativista más autorizada³⁷⁴, al estar regida la actividad de la Administración por el principio de legalidad y atender a la gestión de los intereses públicos.

³⁷¹ Dice el Tribunal Constitucional en su Sentencia 73/1988, de 21 de abril (RTC 1988, 73) que “la doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de *venire contra factum proprium* surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos”.

³⁷² Véase J. GONZÁLEZ PÉREZ, *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1983.

³⁷³ Véanse J. M. ROVIRA BURGADA, “El principio de los actos propios en materia fiscal”, en *RAP*, núm. 6, 1951, pp. 259 y ss.; F. CLARO CASADO, “Estudio sobre la doctrina de los propios actos en el Derecho tributario”, *Rev. Der. Fin. y Hac. Públ.*, núm. 178, 185, pp. 889 y ss. Más recientemente, F. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, “Algunas observaciones sobre la doctrina de los propios actos en el Derecho tributario”, *Quincena Fiscal*, núm. 18/1994.

³⁷⁴ Para E. GARCÍA DE ENTERRÍA, “La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad”, *RAP*, núm. 20, 1956, pp. 69 y ss. “la doctrina de los actos propios se utiliza generalmente con una inespecífica, y aun más grosera imprecisión, y esto no solo en el Derecho administrativo, donde es notorio que su invocación por los autores y por la jurisprudencia descarga de ordinario de la necesidad de mayores análisis, sino también en el campo, más depurado técnicamente, del Derecho civil”. Y añade que “la utilización del principio de los actos propios es un caso inconfundible, y verdaderamente ejemplar, de la famosa “huida a la cláusula general” que caracterizó clásicamente Hedemann como una abdicación de la genuina función discernidora de los juristas”; M. SÁNCHEZ MORÓN, *Derecho administrativo*. Parte general, 3.^a ed., Tecnos, Madrid, 2007, p. 553.

El profesor PALAO TABOADA con su habitual rigor apunta que la propia doctrina civilista³⁷⁵ advierte sobre la necesidad de cautela y prudencia en la aplicación de la doctrina de los actos propios y su carácter relativo³⁷⁶.

Pocas son las veces en que la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha apreciado la existencia de un acto propio de la Administración. En este sentido, en la Sentencia de 1 de febrero de 1999³⁷⁷ se recuerda que “este principio no puede invocarse para crear,

³⁷⁵ L. DÍEZ PICAZO en su prólogo a F. WIEACKER, *El principio general de la buena fe*, trad. de J. L. Carro, Civitas, Madrid, 1977, p. 17, observa que “la idea del principio de buena fe como una vía de introducción de un Derecho judicial, que supone una desviación o ruptura del Derecho legal o legislado, suscita, por lo menos a mí, abundantes dudas desde el punto de vista constitucional, sobre todo cuando la constitución política se funda en el viejo principio de la división de los poderes (...). Por otra parte, subsiste la grave dificultad de diferenciar nítidamente ese Derecho judicial que así se crea de la pura y simple justicia del *cadí*”. Y el propio WIEACKER, p. 46, escribe que una objeción contra ese Derecho judicial “sería el peligro de convertir en anarquía la reconquistada autonomía del arte jurídico profesional, peligro del que no escaparon totalmente ni la antigua jurisprudencia romana ni la jurisprudencia inglesa”. C. I. JARAMILLO JARAMILLO, *La doctrina de los actos propios. Significado y proyección de la regla venire contra factum proprium en el ámbito contractual*, La Ley, Madrid, 2014, p. 52, se refiere a “la prudencia y medida con que los actores jurídicos deben aplicar la doctrina, teniendo como norte siempre su verdadera teleología y naturaleza y reconociendo, delantamente, que no se trata de un remedio para todos los males (fórmula mágica), habida cuenta de que la informan justificados límites y fronteras, por lo demás infranqueables, si no se quiere hacer de ella un instituto antijurídico y desestabilizador del Derecho. Así, por vía de ejemplo, no debe perderse de vista la estrictez de los requisitos que condicionan su aplicación, o la subsidiariedad que la caracteriza (aplicación residual)”.

³⁷⁶ C. PALAO TABOADA, “Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 3262/2012)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 376, 2014, pp. 23-24. Apunta el maestro que la doctrina de los actos propios se confunde con frecuencia con la eficacia vinculante del acto administrativo y también en ocasiones con la eficacia vinculante del precedente administrativo. Para este autor ni la AN ni el TS han aplicado correctamente la doctrina de los actos propios, en cuanto que el hecho de no haber calificado como fraude de ley en las inspecciones iniciales realizadas, no era motivo suficiente para crear una confianza legítima en que esa calificación no se produciría cuando fuera objeto de una nueva inspección.

³⁷⁷ RJ 1999, 1633.

mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. (...) O, en otros términos, no puede decirse que sea legítima la confianza que se deposite en un acto o precedente que sea contrario a norma imperativa".

Por su parte, en la Sentencia de esa Sala de 16 de septiembre de 2002³⁷⁸ se afirma: "Además, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, modificada por Ley 4/1999), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o

³⁷⁸ RJ 2002, 9777.

exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos”³⁷⁹.

En la citada jurisprudencia el Tribunal Supremo limita la aplicación de esta doctrina en el ámbito del Derecho público precisando que sólo resulta aplicable en el ámbito del ejercicio de las potestades discrecionales, no así en el campo de los actos reglados en los que rige el principio de legalidad³⁸⁰. En otro caso, estaríamos sustituyendo el principio de legalidad por el principio de autonomía de la voluntad³⁸¹.

³⁷⁹ En el mismo sentido, limitando los efectos de la aplicación de la doctrina de los actos propios se pronuncian las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 abril 2008 (RJ 2008, 2383), 6 de octubre de 2009 (RJ 2009,7404), 19 de diciembre de 2013 (RJ 2013, 8216), 19 de diciembre de 2014 (JUR 2015, 7782), 5 de marzo de 2010 (RJ 2010, 2455), 29 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 11204), 14 de mayo de 2002 (RJ 2002, 7895), 5 de junio de 2001 (RJ 2001, 7427), 12 de noviembre de 2014 (RJ 2014, 6175).

³⁸⁰ Es el caso resuelto por la Sentencia de 23 de septiembre de 2009 (RJ 2010, 901) en que la Administración tributaria niega la condición de establecimiento permanente a la sucursal de la entidad no residente inscrita en el Registro Mercantil y que había presentado declaraciones tributarias como tal desde hacía varios años. El Tribunal Supremo afirma sin embargo que “no se puede hablar de que la Administración incurre en lesión del principio de no ir contra sus propios actos, porque dicho principio sólo opera en el marco de poderes discrecionales o de valoración de conductas, no en el ámbito de las potestades regladas, de tal forma que si una normativa exige la concurrencia de determinadas circunstancias para otorgar un beneficio fiscal, éste no puede concederse si esas circunstancias no se dan en el caso concreto, y ello, aun para el supuesto de que con anterioridad, la propia Administración haya erróneamente atribuido a quien lo invoca unas características que no concurrían”.

³⁸¹ J. M. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, “La vinculación de la administración tributaria a los actos propios en su función de comprobación”, en *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2014, pp. 109 y ss. Para este autor “resulta indudable que la seguridad jurídica padece cuando la Administración tributaria ha comprobado la actuación del obligado tributario, la ha considerado correcta y, con posterioridad, al comprobar los efectos de esa operación en otros ejercicios tributarios, revisa la operación inicial y pretende calificarla como fraudulenta. Es cierto que en esos casos la seguridad jurídica padece –y padece mucho– pero el debate no es ese o, mejor dicho, no es solamente ese. El debate es si, sobre esa seguridad jurídica, debe primar la legalidad”. Y ese debate lo ha resuelto la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo –

Y en la de 29 de noviembre de 2011³⁸² se sienta la siguiente doctrina sobre los límites de la aplicación del principio de los actos propios en el ámbito administrativo: “La doctrina de los actos propios no puede alegarse para crear, mantener o extender en el ámbito del Derecho público situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando entre el acto precedente y el actual median circunstancias de orden legal -cambio de régimen jurídico aplicable- o de carácter físico que puedan haber determinado esa aparente contradicción y, por ende, infracción de la doctrina de los actos propios. Con la invocación de la doctrina de los actos propios, la parte recurrente desconoce que la aplicación de la misma no puede imponerse a la aplicación de normas de carácter imperativo como son aquellas de las que la Sala de instancia hizo uso para resolver la cuestión litigiosa; así lo expresamos en la Sentencia de 9 de marzo de 2009 (RJ 2009, 2137) cuando razonamos que "Tal doctrina no rige en ámbitos extraños al poder de disposición de las partes, ciñendo su eficacia a los casos en los que cabe que creen, modifiquen o extingan derechos, definiendo una específica situación jurídica [véase la sentencia de 12 de marzo de 2002 (RJ 2002, 2267) (casación 5398/94 , FJ 4º .b)]".

Sin embargo, existen algunos casos excepcionales en que el Tribunal Supremo, al igual que en la sentencia que comentamos, consideró la aplicación del *venire contra factum*; Sentencias de 30 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 1324), 4 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 7219) , 9 de diciembre de 2013 (RJ 2013, 8171) y 15 de enero de 2015 (JUR 2015, 28408); todos ellos referidos a la vinculación de la Administración a la valoración realizada por otra Administración a efectos de otro Impuesto.

en la sentencia que comentamos- dando primacía a la vinculación al acto propio sobre el principio de legalidad.

³⁸² RJ 2012\11204

Con independencia de la existencia de un acto propio o no de la Administración³⁸³, la relevancia del caso para el objeto de nuestro estudio radica en el argumento *a fortiori* que utiliza la Audiencia Nacional para estimar el recurso, consistente en la imposibilidad de la Administración de declarar realizadas en fraude de ley operaciones realizadas en un ejercicio anterior al considerado y en el cual produce efectos, cuestión que el Tribunal Supremo sin embargo no aborda³⁸⁴.

Nótese que la Audiencia Nacional no está hablando de la imposibilidad de la Administración de declarar el fraude de ley en relación con operaciones realizadas en ejercicios prescritos, sino que acota la cuestión controvertida a la imposibilidad de que la Administración cuestione operaciones realizadas en ejercicios que quedan extramuros de los límites temporales de la actuación administrativa.

³⁸³Sostiene M. L. CARRASQUER CLARÍ, “La doctrina de los actos propios como límite formal a la declaración de fraude a la ley tributaria”, *Tribuna Fiscal*, núm. 267, 2013, p. 33 y ss. que el caso decidido por la sentencia comentada hubiera debido resolverse aplicando la técnica del precedente administrativo y no la doctrina de los actos propios.

Para C. PALAO TABOADA, “Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 3262/2012)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 376, 2014, p.23-24, ni la Audiencia Nacional ni el Tribunal Supremo han aplicado correctamente la doctrina de los actos propios en el caso decidido por ambas. La razón fundamental de esta opinión es que “el hecho de no haber calificado como fraude de ley en las inspecciones iniciales realizadas a EBROMYL, SA y AMYLUM IBÉRICA, SA las operaciones que generaron los gastos financieros cuya deducción se discute no era motivo suficiente para crear en la primera la confianza legítima en que esa calificación no se produciría cuando fue objeto de una nueva inspección en calidad de dominante del grupo de consolidación. No atribuimos, en cambio, una importancia decisiva a la incorrección técnica en que incurren ambas sentencias cuando confunden el acto propio con una manifestación tácita de voluntad, que ciertamente no ha existido en este caso”.

³⁸⁴ Esta cuestión será abordada por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 3538) que comentaremos más adelante

En nuestra opinión, con independencia de la doctrina de los actos propios, la posibilidad de recalificar los intereses financieros en los ejercicios objeto de inspección sólo podía producirse si la operación de préstamo que originó esos intereses se declaraba realizada en fraude de ley, y dicha declaración no podía realizarse por dos motivos: i) por estar el ejercicio en que se llevó a cabo el presunto negocio fraudulento fuera del alcance de las actuaciones inspectoras y, ii) estar, además, prescrito el ejercicio en que dicho negocio jurídico se celebró; pues la declaración de fraude queda limitada al momento y periodo en que se realizaron las operaciones que generan las ventajas fiscales, con independencia de que éstas proyecten sus efectos a ejercicios posteriores.

A estos efectos ha de tenerse también presente el principio de buena fe, pues no sería conforme a este principio permitir la declaración de fraude de ley en ejercicios posteriores, ya que mantener abierta esa posibilidad mientras las operaciones siguiesen produciendo efectos convertiría en indefinida o perpetua la facultad administrativa de comprobación³⁸⁵.

Los principios de buena fe y confianza legítima tienen su reflejo en la Ley 30/1992, y se mencionan en la Exposición de Motivos de la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, en cuyo apartado II se dice literalmente: “En primer

³⁸⁵ Como afirma C. PALAO TABOADA, “Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 3262/2012)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 376, 2014, p. 47, no sería conforme con la buena fe que la Administración pretendiese calificar en fraude a la ley operaciones cuyos efectos fiscales había venido aceptado a lo largo de varios ejercicios anteriores. Se daría aquí una situación parecida a la del “retraso desleal” en el ejercicio de un derecho. No obstante, para este autor la solución a este problema no consiste en exigir que la declaración de fraude de ley se realice necesariamente en relación con el ejercicio en que tuvieron lugar las operaciones sino en moderar el uso de la facultad administrativa de comprobación.

lugar, en el Título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente”.

Así, el art. 3 de la citada Ley 30/1992, que regula los principios generales, acoge los principios de buena fe³⁸⁶ y confianza legítima, lo que los hace directamente invocables en el ámbito tributario al tratarse principios del régimen jurídico sustantivo común a todas las Administraciones públicas y disponer el apartado 2 del artículo 7 de la LGT que “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.

B. Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014

1. Tesis de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 4 de julio de 2004³⁸⁷ desestima el recurso de casación 581/2013 interpuesto por la Abogacía del Estado contra la

³⁸⁶ Una de las consecuencias de este principio, es para L. DÍEZ PICAZO (*La doctrina de los propios actos*, Bosch, Barcelona, 1963, p. 142) la “exigencia de un comportamiento coherente, que significa que, cuando una persona dentro de una relación jurídica, ha suscitado en otra con su conducta una confianza fundada, conforme a la buena fe, en una determinada conducta futura, según el sentido objetivamente deducido de la conducta anterior, no debe defraudar la confianza suscitada y es inadmisibile toda actuación incompatible con ella”.

³⁸⁷ RJ 2014, 3538.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013³⁸⁸ y confirma el criterio fijado por la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida.

La adecuada exégesis de la sentencia exige partir de los datos que, a renglón seguido, se relacionan:

- El 26 de octubre 1998 se constituye la entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L -originalmente con otra denominación- mediante la aportación del 31,75% de las acciones de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A. por parte de HEWLETT-PACKARD SUIZA, por un valor de 29.799.940.243 pesetas.

- En la misma fecha y ante el mismo notario HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L compra a HEWLETT-PACKARD SUIZA, el resto de las acciones -un 68,25%- de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A por un valor de 64.047.659.501 pesetas.

- Por tanto, HP SUIZA deja de ser titular directo del capital de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A y pasa a serlo HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L.

- El 22 de octubre de 1998, pero con efectos del día 30 de octubre de ese mismo año, HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L suscribe un préstamo con HEWLETT-PACKARD COORDINATION CENTER S.C.

³⁸⁸ JT 2013, 693. En el mismo sentido, en cuanto a la imposibilidad de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios prescritos, vid. Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2013 (JT 2014, 138 y JUR 2013, 358809 respectivamente), 16 de enero de 2014 (JUR 2014, 38152), y 2 de octubre de 2014 (JT 2014, 1634).

(HPCC), sociedad vinculada domiciliada en Bélgica, por valor de 64.107.659.501 pesetas.

- Las actuaciones de comprobación del Grupo 123/00, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, se iniciaron mediante comunicación a la sociedad dominante por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, notificada el 14 de mayo de 2007, relativa al Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada, periodos impositivos comprendidos entre el 01/11/2002 al 31/10/2005 y limitada a la comprobación de los gastos financieros.

- La Delegación Central de Grandes Contribuyentes, con fecha 25 de septiembre de 2008, dictó acuerdo por el que declaraba la existencia de fraude de ley, en relación con la sociedad dominante del Grupo fiscal 123/00, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 (1/11/02 a 31/10/03), 2003 (1/11/03 a 31/10/04) y 2004 (1/11/04 a 31/10/05), por lo que no se consideran deducibles los gastos financieros derivados de los pasivos contraídos por HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L. para la adquisición del 68,25% del capital de la sociedad HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA SL, satisfechos a la entidad belga HEWLETT-PACKARD COORDINATION CENTER, S.C.

El TEAC en su Resolución de fecha 8 de octubre de 2009³⁸⁹ confirma el expediente de fraude de ley instruido, pues considera que la adquisición del 68,25% de las participaciones representativas del capital de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.L. incrementa el endeudamiento de HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA,

³⁸⁹ JUR 2009, 486128.

S.L., y que, habiéndose realizado las anteriores operaciones en fraude de Ley, no son deducibles los intereses y gastos financieros abonados como consecuencia del préstamo obtenido para la adquisición de la participación en la entidad referida. En definitiva, para el TEAC la financiación asociada a la compra de la participación mencionada y su financiación habían sido realizadas en fraude de Ley, sin un objetivo empresarial distinto de la minoración del Impuesto sobre Sociedades español en los gastos financieros correspondientes y que, en consecuencia, se deben ignorar los efectos fiscales de tal financiación, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963.

El obligado tributario interpuso recurso contencioso ante la Audiencia Nacional, pues a su juicio, deben anularse tanto la declaración de fraude de ley como las liquidaciones derivadas de la misma y la Resolución del TEAC que las confirma, pues en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes tributarias -precio de adquisición y su financiación- son inatacables como consecuencia de la prescripción, no siendo susceptible de revisión ni alteración en inspecciones relativas al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

La Audiencia Nacional confirma sin reservas la tesis de la parte recurrente, pues la operación de adquisición de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A. y su financiación, fueron negocios jurídicos celebrados en 1998, ejercicio que no fue objeto de comprobación por la Administración. Siendo ello así, “no cabe considerar que el fraude de ley se habría producido en ejercicios posteriores a la concertación de tales negocios (ejercicios 2002 a 2004), por hechos no sobrevenidos sino presentes en el referido periodo”. Afirmar la Audiencia Nacional y ésta es la clave de bóveda sobre la

que descansa la fundamentación de la sentencia “que el fraude reside y debe ser calificado de tal en relación con los hechos, actos o negocios jurídicos celebrados en fraude de ley -es decir, en esencia, los concertados en el periodo 1998, excluido de la declaración de fraude- sin que sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sólo sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios, si éstos quedan extra muros de la declaración de fraude de ley, por razones temporales”.

El Abogado del Estado interpuso recurso de casación contra la citada sentencia que fue íntegramente desestimado. Sostiene la Sala con rotundidad que “*no cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen (art.24 LGT de 1963 aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquellos a los que afecta la declaración de fraude*”

En definitiva, el Tribunal Supremo confirma la imposibilidad de que la Administración tributaria pueda declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, aunque tales operaciones puedan proyectar sus efectos en ejercicios no afectados por la prescripción.

2. Comentarios

El argumento anteriormente expuesto, la imposibilidad de declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en un ejercicio prescrito, no había sido considerado hasta entonces por el Tribunal Supremo³⁹⁰; por el contrario, sí había sido

³⁹⁰ A salvo la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 diciembre 2013 (RJ 2014, 1836), en la que el Alto Tribunal en un argumento *a fortiori* o *obiter dicta* sostiene que “En suma, como las operaciones descritas, aisladamente consideradas, eran válidas y ajustadas a derecho, si bien, apreciadas en su conjunto, buscaban y provocaban una menor tributación de manera artificiosa, se trataba de un supuesto de conflicto en la calificación de la norma o de fraude de ley, para cuya

contemplado por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 24 de julio de 2012³⁹¹, como argumento *a fortiori*, tal y como tuvimos ocasión de analizar anteriormente.

Con posterioridad a esta sentencia el TEAC ha dictado dos Resoluciones³⁹² en supuestos sustancialmente idénticos en la que se aparta de la doctrina del Tribunal Supremo contenido en esta sentencia, “al no constituir jurisprudencia”. Sin embargo, el sentido estimatorio de los fallos administrativos pivota en que, a diferencia del caso juzgado en la Sentencia de 4 de julio de 2014, en los casos analizados por el TEAC la Administración no pudo actuar en el año en que se realizó el fraude de ley, ya que no se disponían de los datos para poder declararlo, pues no se habían comenzado a satisfacer los gastos financieros que evidenciaban que la operación se había generado con la única finalidad de erosionar las bases fiscales en España.

constatación resultaba necesario investigar sobre la forma en que se contabilizaron las operaciones y se realizaron los ajustes extracontables por las diferentes sociedades del grupo, y más en concreto por JHE, en un ejercicio para el que había prescrito ya el derecho de la Administración a hacerlo.

En esta tesitura, no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito. Aun más, en realidad la Inspección ha hecho extemporáneamente algo que ni siquiera podría haber efectuado en ese tiempo útil, pues la declaración de fraude de ley requería un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pudiera efectuar, tal y como ocurre en este caso, de forma tácita”. En esencia, el Alto Tribunal sostiene en esta sentencia que la declaración de fraude de ley está sujeta a un procedimiento ad hoc, que en el caso analizado en la sentencia no se llevó a cabo en el ejercicio en que el negocio se celebró.

³⁹¹ JUR 2012, 256345. Posteriormente la Audiencia Nacional ha recogido esta misma argumentación en Sentencias de 21 de noviembre de 2013 (JT 2014, 138) y (JUR 2013, 358809), 2 de octubre de 2014 (JT 2014, 1634) y 3 de febrero de 2015 (JUR 2015\56953).

³⁹² Resolución de 11 de septiembre de 2014, R.G. 5852/11.

Este argumento fue ya opuesto en términos similares por la Abogacía del Estado en el recurso de casación promovido contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013 (JT 2013, 693) que dio lugar a la sentencia del Tribunal Supremo que estamos comentando.

En efecto, el Abogado del Estado en aquella ocasión opuso que la proposición de que el fraude ha de ser declarado en los periodos o ejercicios en los que los negocios se han realizado y no en otros es lógica y admisible cuando el efecto fiscal del acto fraudulento se agota en el ejercicio en que se produjo, pero no resulta procedente cuando los efectos del acto fraudulento se extienden a otros ejercicios distintos de aquél en el que el negocio fraudulento se realizó.

Sin embargo, la similitud de los argumentos del Abogado del Estado y del TEAC es sólo aparente; el Abogado del Estado parte en su razonamiento de la imprescriptibilidad de la acción para declarar el fraude de ley, mientras que el TEAC acepta la prescripción del derecho de la Administración a instruir el expediente de fraude de ley, si bien difiere el *dies a quo* del cómputo de la prescripción al momento en que las operaciones celebradas en fraude de ley han desplegado sus efectos³⁹³.

El Tribunal Supremo rechazó la objeción que formuló el representante de la Administración, pues “La declaración de fraude ha de asociarse con los periodos en que se celebraron los negocios aquejados del fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa posibilidad, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la

³⁹³ Para J. BAS SORIA, “Declaración de fraude de ley de una operación realizada en un ejercicio prescrito. Análisis de la RTEAC de 11 de septiembre de 2014, R.G. 5852/2011”, *RCT*, núm.380, 2014, p.150, esta idea entronca con doctrinales jurisprudenciales asentadas como la relativa a la espera a la perfección de las convenciones para exigir sus plenos efectos fiscales o la doctrina de la *actio nata*.

posibilidad, a favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principios aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos. Piénsese que los efectos de tales operaciones son de larga duración, unos treinta años, con lo que en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley”.

Sin rechazar la originalidad del argumento del TEAC consideramos que la finalidad de la regulación de la prescripción, en el marco del principio de seguridad jurídica garantizada por el artículo 9 de la Constitución, es dotar de seguridad jurídica a las situaciones creadas cuando ha transcurrido el periodo legal. El planteamiento del TEAC supondría que la prescripción de las magnitudes fiscales originadas por operaciones en un ejercicio determinado dependería de la naturaleza de los bienes afectados, y así el valor de adquisición de un inmueble, amortizable durante 50 años, podría ser comprobado junto a la liquidación de cada uno de esos 50 años; el valor de adquisición de un solar que no se amortiza se podría comprobar en el momento de su venta, aunque haya transcurrido 100 años, y así sucesivamente, y si se desea invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil que produzca cualquier efecto final al cabo de décadas, tampoco habría para ello plazo alguno y se podría sostener, décadas después de la realización de la operación, que la misma se realizó en fraude de ley y que puede ser ignorada en cuanto a sus consecuencias fiscales.

C. Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015

1. Tesis de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo

De forma sobrevenida, y sólo 7 meses después de que el Tribunal Supremo fijara la anterior doctrina legal de forma inequívoca -la imposibilidad de declarar realizadas en

fraude de ley unas operaciones realizadas en un ejercicio prescrito-, el mismo Tribunal, Sala, Sección y ponente estima, a través de la Sentencia de 5 de febrero de 2015 (JUR 2015\89825) que comentamos, el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2013 (JT 2014, 138), recaída en el asunto Coty Spain, sustancialmente idéntico en cuanto a la operativa al asunto Hewlett-Packard comentado previamente, y declara la potestad de la Administración de declarar en fraude de ley una operación realizada en un ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

El Abogado del Estado presentó recurso de casación contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 21 de noviembre de 2013, recaída en el recurso núm. 325/2010, que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por COTY SPAIN, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 16 de junio de 2010 por la que se desestimaban las reclamaciones económico-administrativas deducidas contra el acuerdo declarativo de la existencia de fraude de ley tributaria adoptado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el 21 de julio de 2009 y el acuerdo del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de 16 de diciembre de 2009, por el que se ejecutó el anterior liquidando el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

La Sentencia de la Audiencia Nacional dictamina en su Fundamento de Derecho Cuarto que "asiste la razón a la recurrente en relación con la improcedencia de utilizar el mecanismo del fraude de ley para modificar las bases declaradas en los ejercicios objeto de comprobación, es decir, 2002, 2003 y 2004, pues las operaciones de las que se parte son las realizadas en el ejercicio 1999 que, en su caso, a los efectos fiscales, correspondían plasmarse en las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2000.

Con este dato la Sala quiere poner de manifiesto que, tratándose de un ejercicio no incluido en el ámbito de la comprobación iniciada con fecha 16 de octubre de 2007 (...), la Administración está impedida para iniciar un expediente de fraude de ley en relación con el ejercicio del que derivan las operaciones (...), debido a que ese ejercicio en el que se realizaron las operaciones, objeto del fraude de ley, estaba prescrito, por lo que la Administración –concluye-, está obligada a pasar por lo declarado sin que pueda entenderse que la regularización de las operaciones por ella controvertidas se realizaron en fraude de ley”.

En consecuencia, la Audiencia Nacional estima el recurso contencioso interpuesto por la entidad recurrente pues en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras ya había 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 las mismas. El hecho de que la Administración no comprobase el ejercicio 1999 en el que se realizaron las operaciones, y de que por una u otra razón, se abstuviera de promover el procedimiento de declaración de fraude de ley o, de alguna otra forma, alterara el régimen de deducción de los intereses financieros incluidos en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados, refuerza esa conclusión.

El Abogado del Estado articula el recurso de casación sobre cuatro motivos de casación. Todos los motivos son rechazados por intrascendentes para la resolución del recurso de casación, excepto uno, el motivo tercero. En el motivo tercero se alega que la sentencia recurrida “infringe el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada a la misma por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, vigente desde el día 1 de enero; los artículos 70.3 y 106.4

de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre; los artículos 51, 66 y 101 de la misma Ley 55/2003”.

De los preceptos invocados como vulnerados en el único motivo de casación admitido, el Tribunal Supremo rechaza la invocación de los artículos 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y 106.4 en relación con el 70.3 de la LGT, ya que regulan las posibilidades de comprobación de la Inspección Tributaria sobre bases imponibles negativas, cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación que tuvieren su origen en ejercicios prescritos, mientras que 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.

Por lo que el Tribunal Supremo únicamente admite la invocación del art. 66 de la LGT, que, a su juicio, permite comprobar hechos realizados en ejercicios prescritos que proyectan sus efectos en ejercicios no prescritos, aventurando ya el sentido del fallo.

Y acto seguido afirma de forma cuasi apodíctica que: “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.”

En esta paradigmática sentencia el Tribunal Supremo se aparta radicalmente de su anterior criterio, recaído en el asunto Hewlett-Packard hace apenas 7 meses, y considera ahora procedente la declaración de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en periodos prescritos. Su argumentación es parca y terminante: la comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción y ello por tratarse de una potestad de la Administración desgajada de la potestad para liquidar, regulada en un precepto propio (art. 115 de la LGT, cuya infracción, además, no fue invocada por el Abogado del Estado lo que consideramos un defecto grave de técnica casacional) y respecto del cual la Ley nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo, resucitando una vieja polémica que parecía superada hasta fechas recientes.

“Por las razones expuestas -añade el Alto Tribunal- 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”.

Para concluir afirmando que lo que se pretende es garantizar el principio de legalidad, pues lo contrario supondría consagrar una “igualdad fuera de la ley, igualdad en la ilegalidad o igualdad contra la ley”.

Por último, el fallo contiene un voto particular en el que el magistrado discrepante (D. Joaquín Huelin) destaca el déficit de seguridad jurídica que el criterio sostenido por la mayoría conlleva.

2. Comentarios

En primer lugar, llama la atención que un cambio de criterio tan abrupto no haya sido motivado debidamente por parte del Tribunal, como le era preceptivo; extraña a cualquier conciencia jurídica y repele a la seguridad jurídica, que nuestro Alto Tribunal, sin fisuras, considere en un paradigmático pronunciamiento que no pueden ser declarados en fraude de ley negocios realizados en un ejercicio prescrito y poco después mantenga justamente lo contrario, sin motivar adecuadamente ese sorpresivo cambio de criterio.

Por lo demás, la nueva doctrina del Supremo (que al haber sido confirmada por las Sentencias de 26 de febrero y 23 de marzo de 2015, que comentaremos inmediatamente después, constituye jurisprudencia) no puede compartirse ya que no solo desconoce el carácter instrumental de la potestad comprobadora respecto de la liquidadora sino que sugiere un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve, tal y como claramente se establece, entre otros, en el artículo 148 de la LGT, al establecer que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria “en el periodo objeto de la comprobación”.

Así lo pone de relieve también el artículo 149.3 de la LGT cuando alude a la misma refiriéndose a la “prescripción para comprobar e investigar el (...) tributo y periodo (...)”. En nuestra opinión, sólo podrá ejercerse la facultad de comprobación en

la medida en que sea necesaria para la liquidación del tributo, de manera que si el tributo no puede liquidarse por haber prescrito la potestad de la Administración, la función comprobadora ya no podrá desplegarse por carencia de objeto.

Y, en fin, en nuestra opinión la nueva doctrina del Alto Tribunal soslaya principios definidores y conformadores de la potestad de comprobación y de la obligación tributaria. La función comprobadora se articula sobre una obligación definida por el período impositivo conformado por unas reglas de imputación temporal, que son no sólo un mero marco temporal, sino elemento constitutivo del presupuesto de hecho y de la obligación derivada del mismo; asimismo, la autonomía de las obligaciones tributarias, que aun con excepciones hacia el futuro, como la compensación, no las tiene hacia el pasado, de modo que nunca una obligación puede conformar ni modificar otra anterior ya devengada, que permanece, a estos efectos, como definitiva y en función exclusivamente de las circunstancias que en su momento la generaron.

El nuevo criterio del Tribunal Supremo nos parece en todo punto objetable, pues si se admite la declaración de fraude de ley de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos en ejercicios posteriores esta posibilidad se torna indefinida en términos temporales, mientras las operaciones originarias sigan produciendo efectos, prescindiendo del tiempo transcurrido desde su realización. Consideramos que debe moderarse el uso indiscriminado de la facultad administrativa de comprobación, pues no es posible dejar de tener en cuenta el tiempo transcurrido entre la realización de las operaciones y la pretensión de declararlas fraudulentas; y a estos efectos es también necesario tener presente el principio de buena fe, pues no sería conforme a dicho principio que la Administración pretendiese calificar como fraudulentas operaciones cuyos efectos fiscales había venido aceptando a lo largo de varios ejercicios anteriores.

Se daría aquí una situación parecida a la del retraso desleal en el ejercicio de un derecho.

En nuestra opinión, la sentencia comentada adopta una postura de excesiva garantía del principio de legalidad y de los intereses de la Hacienda Pública en detrimento de otros valores como la seguridad jurídica o la tutela de la confianza legítima. Es más, el exceso en la defensa del principio de legalidad a que da lugar la actitud del Tribunal, es en sí misma una fuente de inseguridad jurídica y paradójicamente de ilegalidad.

Por su parte, el voto particular empieza por distinguir dos cuestiones que consideramos en realidad la misma: i) 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 ejercicio prescritos; ii) el alcance de la potestad comprobadora de la Administración tributaria respecto de negocios realizados en fraude de ley en un ejercicio prescrito y cuyos efectos se expanden a los ejercicios susceptibles de comprobación.

Para el magistrado discrepante si la polémica se hubiera planteado en relación con la primera cuestión no habría realizado ninguna reserva, pues a su juicio, la consumación del plazo de prescripción extingue la potestad para liquidar pero no impide la verificación de las operaciones que integran el hecho imponible.

Sin embargo, según el magistrado disidente, al situarse el supuesto analizado en el terreno de la segunda cuestión, no le es dable a la Administración efectuar calificaciones y análisis jurídicos de ese pasado, sobre el que carece de facultades para intervenir en uso de las potestades que el legislador le ha atribuido.

Esta distinción que realiza el magistrado disidente nos parece artificiosa pues no alcanzamos a vislumbrar la diferencia entre ambas cuestiones. Si no hemos entendido mal, resultaría que las facultades de la Administración no tendrían coto para comprobar actos, hechos o negocios celebrados en periodos afectados por la prescripción con fundamento en el principio de legalidad, pero sin embargo estarían limitadas cuando se estuviera ante negocios fraudulentos celebrados en ejercicios prescritos.

Consideramos que tal restricción no se justifica por la naturaleza de la figura del fraude de ley, que constituye una infracción del ordenamiento jurídico no esencialmente diferente de otras, como la vulneración directa de las normas aplicables, que se someten a la comprobación posterior, según la doctrina del Tribunal Supremo y a la que se suma el magistrado.

Dejando a un lado el error de partida que, a nuestro juicio, padece el voto particular, estamos de acuerdo con el contenido esencial del mismo que subraya la burla que supone atribuir a la Administración una potestad omnímoda que nunca estuvo en la voluntad del legislador ordinario. Y destaca que la tarea comprobadora desempeña una función vicaria, al servicio de la potestad para liquidar tributos, que tiene unos tiempos para su ejercicio, y que si no se ejercita en tiempo útil, el respeto a la seguridad jurídica exige que ya no pueda accionarse.

Por último, no puede dejar de subrayarse, la irregularidad en la técnica casacional padecida en el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado y convalidada por el Alto Tribunal. Tras descartar tres de los cuatro motivos de casación planteados por el representante de la Administración, el Alto Tribunal confiere trascendencia únicamente a uno (art. 66 de la LGT) de los seis preceptos invocados por el Abogado del Estado como infringidos por la sentencia de instancia. El art. 66 de la

LGT establece los plazos de prescripción de la potestad para liquidar, recaudar y del derecho a solicitar y a obtener la devolución de ingresos indebidos.

Sin embargo, consideramos que la estimación del recurso de casación no se basa en tal precepto sino en el art. 115 de la LGT, que según el fallo del Alto Tribunal no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación.

A este propósito conviene recordar que el recurso de casación es un recurso extraordinario, tanto desde la perspectiva de la limitación de las sentencias contra las que cabe su interposición, como respecto del carácter tasado de los motivos que cabe alegar y el ámbito restringido de las potestades jurisdiccionales de revisión; se trata de un recurso eminentemente formal, como instrumento procesal encaminado a la corrección de las infracciones jurídicas, sustantivas y procesales, en que puedan incurrir las resoluciones de instancia; esta naturaleza conduce a entender que no es un recurso, como el de apelación, que permita reproducir el debate y examinarlo de nuevo en todos sus aspectos fácticos y jurídicos, sino un recurso que sólo indirectamente, a través del control de la aplicación del derecho que haya realizado el Tribunal a quo, resuelve el caso concreto controvertido.

Ese carácter extraordinario supone, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, la exigencia de que se efectúe una crítica de la sentencia o resolución objeto del recurso, mediante la precisión de las infracciones que se hayan cometido, con indicación concreta de la norma en que se base el recurrente, sin que sea posible para entender que se cometen las infracciones que se denuncian, la simple remisión a los escritos de alegaciones o reproducción de las formuladas en la instancia, en cuanto que lo que se impugna es la sentencia y no los actos o disposiciones sobre los que aquella se pronunció y que fueron por ella confirmados o anulados, de la misma manera que no

puede plantearse como si de unas alegaciones apelatorias o una nueva instancia se tratara.

En contraste con las exigencias que se derivan de la precitada doctrina jurisprudencial, el escrito de interposición formulado por el Abogado del Estado no invoca la infracción del art. 115 de la LGT, contradiciendo así las exigencias del aducido carácter extraordinario del recurso de casación e impidiendo la función de depuración de la interpretación del Ordenamiento jurídico que el Tribunal Supremo tiene conferida. Sin que sea labor de ese Tribunal suplir la actividad que corresponde al representante de la Administración y completar o complementar el recurso de casación. Por lo anterior, creemos que el recurso debió ser inadmitido, pues al admitirse se vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva³⁹⁴.

D. Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2015

Por último, resta por glosar la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2015 (JUR 2015, 89492), recaída en el caso GlaxoSmithkline, S.A., y que confirma el criterio incluido en la Sentencia de 5 de febrero de 2015 (Asunto Coty Spain), previamente comentada, en cuanto a la facultad de la Administración de comprobar hechos, actos o negocios jurídicos realizadas en ejercicios prescritos cuando éstos despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos. Esta Sentencia, por lo tanto, sienta jurisprudencia en relación con esta cuestión, con la particularidad de que, a diferencia del asunto Coty Spain, hay unanimidad de los Magistrados de la Sala (el voto particular que incluye se refiere a la cuestión de fondo sobre la procedencia de la

³⁹⁴En el mismo sentido véase la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 7/2015, de 22 enero de 2015 (RTC\2015\7).

declaración de fraude de Ley, no a la facultad de la Administración de comprobar ejercicios prescritos)³⁹⁵.

Por otra parte, si bien se estima el recurso de casación preparado por el Abogado del Estado, casando la Sentencia de la Audiencia Nacional que había declarado prescrito el derecho de la Administración a comprobar ejercicios prescritos, acoge las pretensiones de la entidad en cuanto a la improcedencia de declarar la existencia de fraude de Ley, ya que el Tribunal de instancia no había analizado esta cuestión, al haberse limitado a declarar la prescripción.

En concreto, el Tribunal Supremo estima que, dado que no se niega la existencia de motivos económicos válidos a la restructuración del Grupo en España y el apalancamiento financiero resulta normal y racional dentro de este tipo de procesos empresariales, correspondía a la Administración acreditar debidamente la artificiosidad de las operaciones y el objetivo exclusivamente de ahorro fiscal. El Tribunal entiende que, a la luz del informe pericial y las circunstancias acreditadas por la compañía (la idoneidad de la financiación intragrupo atendiendo a los retrasos en los pagos de la Administración, la mejora del valor de la compañía, la falta de lógica de la alternativa planteada por la Inspección dejando fuera una de las cabeceras del Grupo...) la Inspección no ha conseguido despejar las posibles dudas existentes, pues no ha llegado

³⁹⁵ En el mismo sentido, el pasado 23 de marzo de 2015 (JUR 2015, 98223) el Tribunal Supremo de nuevo ratifica el reconocimiento a la Administración tributaria de la facultad de declarar en fraude de ley contratos y actos realizados en ejercicios prescritos cuando producen efectos sobre periodos tributarios en los que el “derecho de la Administración” a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no se ha extinguido aún por el paso del tiempo. Esta sentencia va acompañada de un voto particular emitido por D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco en el que da por reproducido el voto particular que, con fecha 10 de febrero de 2015, formuló al parecer mayoritario reflejado en la Sentencia de 5 de febrero de 2015. Asimismo, aprovecha el citado voto para hacer extensivo su disenso a la Sentencia de 26 de febrero de 2015 que comentamos, otorgándole valor retroactivo.

a justificar y acreditar que, aun admitiendo que las consideraciones de ahorro fiscal hayan sido tenidas en cuenta por la compañía, las razones fiscales hayan sido las únicas determinantes para la realización de las operaciones controvertidas, por lo que el recurso de casación debe ser estimado.

Nos remitimos a los comentarios realizados en el apartado precedente que consideramos íntegramente extrapolables a la presente Sentencia, dada la similitud de los supuestos analizados y la identidad de la fundamentación jurídica utilizada por el Tribunal Supremo en relación con la posibilidad de declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

III. La posibilidad de cuestionar operaciones de reorganización realizadas en periodos prescritos por perseguir una finalidad exclusivamente fiscal

En este apartado se plantea la cuestión muy habitual en la práctica de la verificación por parte de la Administración del cumplimiento de los requisitos constitutivos de un fondo de comercio nacido de una operación de fusión acogida al régimen fiscal del Capítulo VIII del Título VIII del TRLIS (actual Capítulo VII del Título IV de la Ley 27/2014) cuando la operación tuvo lugar en un ejercicio prescrito, al objeto de comprobar la posible admisión o denegación de la amortización fiscal de dicho fondo, por entender que dicha operación no puede acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VIII, pues la operación efectivamente realizada no es de reestructuración empresarial o de racionalización de actividades, sino que persigue una finalidad exclusivamente fiscal: aflorar un fondo de comercio financiero amortizable en los ejercicios siguientes.

En nuestra opinión, en relación con la deducibilidad de la amortización de un fondo de comercio nacido de una fusión protegida realizada años atrás, la misma línea argumental defendida en los apartados precedentes nos debería llevar a concluir, igualmente, la obligación del contribuyente de probar los hechos configuradores de ese derecho: que efectivamente se produjo la fusión u operación de reestructuración, que la misma se acogió al régimen especial, el nacimiento del fondo de comercio como consecuencia de la misma, su importe. Pero no puede ser objeto de prueba la corrección de la aplicación normativa del acogimiento al régimen fiscal especial, que es una conclusión, mejor o peor fundada, derivada de un razonamiento jurídico, no de una prueba. Por eso, como dijimos, el art. 70.3 de la LGT refiere la obligación a los datos y no a las operaciones que los originaron.

Por todo lo anterior, no le es dable a la Administración analizar años después la naturaleza jurídica de los requisitos de cuyo cumplimiento dependa la existencia del presupuesto de la norma tributaria: el motivo económico válido pertenece a la realidad jurídica que la norma tributaria acota para delimitar su presupuesto de hecho y para predeterminar su existencia y, con ello, su presencia en la operación de reorganización de la que nace el fondo de comercio fiscalmente deducible exige un ejercicio de valoración jurídica que le está ya vedado a la Administración.

En este mismo sentido, se ha pronunciado la Audiencia Nacional en su Sentencia de 3 de mayo de 2013³⁹⁶ (JUR 2013, 161542), en cuyo fundamento jurídico sexto

³⁹⁶ En idéntico sentido en relación con la imposibilidad de cuestionar una operación de reestructuración llevada a cabo en un ejercicio prescrito para negar la deducibilidad del fondo de comercio financiero aflorado véanse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de octubre de 2014 (JT 2014\1699 y JT 2014\1745). El criterio contenido en estas dos sentencias de igual fecha es el mismo: que la omisión inicial de toda iniciativa comprobadora en relación con la valoración de los negocios concertados en un ejercicio prescrito y su eventual propósito de fraude o evasión fiscal no

sostiene: “(...) los efectos derivados de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, al que se acogió la actora, y por el que tributó en el ejercicio 1996, han de ser mantenidos, sin posibilidad de modificación por parte de la Inspección, pues se trata de un ejercicio prescrito, estando impedida la revisión de la aplicación de un régimen fiscal por vía de inspección, primero, porque la autoliquidación goza de la presunción de certeza; y, segundo, porque esa situación tributaria reflejada por el sujeto pasivo, únicamente podía ser objeto de modificación, previa declaración de lesividad de la misma, mediante el inicio del correspondiente procedimiento de revisión, siempre y cuando no hubiera decaído el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este sentido, la inalterabilidad del régimen fiscal especial obliga a pasar por lo declarado por el sujeto pasivo en su autoliquidación, al regularizar su situación tributaria conforme a las normas del Cap. VIII, Tít. VIII, de la Ley 43/1995, del

puede tratar de subsanarse o reconstruirse a posteriori por parte de la Administración tributaria, con la intención de negar la deducibilidad de un fondo de comercio surgido de aquella operación de fusión. Sin embargo, la Audiencia Nacional no considera aplicable la LGT de 2003 al supuesto controvertido, a pesar de que las actuaciones inspectoras se iniciaron en 2007, por no estar ésta vigente en el periodo objeto de regularización, por lo que nos ha privado de conocer si mantendría incólume su criterio tras la entrada en vigor de aquélla.

En el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de enero de 2015 (JT 2015, 1). En esta sentencia la Audiencia Nacional añade un matiz a su doctrina contenida en las sentencias anteriores “el presente caso no estamos ante un supuesto de comprobación referida a operaciones concretas de ejercicios posteriores al prescrito, sino que lo que realmente se pone en cuestión con la actuación de la Administración es la intangibilidad del régimen de neutralidad fiscal por el que optó la recurrente en el ejercicio 1996, que es precisamente el ejercicio respecto del cual se apreció la prescripción. Esto es, una vez declarada en firme la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 1996, en el que la recurrente optó por acogerse al régimen especial de fusión que comportaba la neutralidad fiscal, lo que no puede pretender válidamente la Administración es dejar sin efecto esa opción atacándola indirectamente mediante actuaciones de comprobación referidas a ejercicios posteriores, porque el régimen especial de neutralidad fiscal al que debía quedar sometida la fusión ya quedó consolidado, resultando, por tanto, inatacable desde el mismo instante en que operó la prescripción”.

Impuesto sobre Sociedades, pues la Administración está impedida para revisar con posterioridad, y valga la expresión, a la firmeza de la autoliquidación, los datos y conceptos impositivos que el sujeto pasivo plasmó en su autoliquidación, tras haberse acogido a los beneficios fiscales que dicho régimen le permitía, sin que, por otra parte, la Administración tributaria hubiera denegado la aplicación de ese régimen fiscal especial en plazo procesal mediante la correspondiente comprobación de la regularización tributaria realizada por el sujeto pasivo”.

De nuevo la Audiencia Nacional para rechazar el planteamiento administrativo recurre a la imposibilidad de discutir la validez y eficacia de operaciones llevadas a cabo en ejercicios afectados por la prescripción extintiva, en esta ocasión en lo que respecta a la existencia o no de motivos económicos válidos presentes en las operaciones desarrolladas en un periodo anterior y ajeno a la comprobación, en tanto tales operaciones, en sus consecuencias fiscales, no fueron objeto de controversia y ajuste en relación con los periodos en que se celebraron.

Tal planteamiento coincide con nuestra tesis: no se puede declarar realizada con finalidad fraudulenta una operación realizada en un ejercicio afectado por la prescripción, cuyas magnitudes han adquirido eficacia jurídico-formal como consecuencia de la prescripción extintiva; y dicha conclusión no puede resultar alterada por el hecho de que los efectos resultantes de la citada operación proyectaran sus efectos en ejercicios sujetos a comprobación, ya que la ausencia de motivo económico válido estaba ya presente en el ejercicio en que tuvo lugar el negocio mismo, por hechos no sobrevenidos sino presentes en el referido periodo.

Obsérvese la identidad entre el supuesto estudiado en este epígrafe y el analizado en el apartado anterior (calificación como fraudulentos de operaciones

celebradas en ejercicios prescritos), con una irrelevante diferencia: en el supuesto de hecho allí controvertido se declaraba fraudulento un negocio que tuvo lugar en un ejercicio afectado por la prescripción y en el caso que ahora analizamos se declara que carece de motivo económico válido, por responder a un designio puramente fiscal, una operación efectuada en un periodo impositivo prescrito. En ambos casos la cuestión controvertida es la misma: el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizados en períodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, la posibilidad de alterar o recalificar el régimen jurídico y fiscal de aquellos negocios con ocasión de la comprobación de un ejercicio en el que se producen determinados efectos que tienen su causa en los mismos.

Al supuesto enjuiciado por la Sentencia de la Audiencia Nacional no le resultaba aplicable la LGT de 2003, lo que podría hacer pensar que la solución jurídica sería diferente al abrigo del art. 70.3 de la citada Ley. Sin embargo, como ya hemos repetido en diversas ocasiones, el art. 70 no habilita a la Administración a comprobar la corrección jurídica de la operación realizada en ejercicios prescritos, si de ella se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidadora.

A nuestro juicio, de la misma manera que lo único que un contribuyente debería probar para poder aplicar una base imponible negativa de un período impositivo anterior (o, en su caso, una deducción) es, precisamente, la existencia y cuantía de la misma, -y ése y no otro es el hecho constitutivo de su derecho: la existencia y cuantía de la base o de la deducción pretérita que se pretende aplicar en la actualidad-; lo mismo sucede en relación con el disfrute de los beneficios fiscales asociados a la realización de una operación de reorganización protegida realizada años atrás, según se desprende de la

recta interpretación del artículo 70.3 de la LGT, pues persiste únicamente la obligación del contribuyente de probar los hechos configuradores de ese derecho: que efectivamente se produjo la fusión u operación de reestructuración, que la misma se acogió al régimen especial, el nacimiento del fondo de comercio como consecuencia de la misma y su importe. Ni una coma más. El artículo 70 lleva por título el de “efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales” lo que excluye completamente que su contenido pueda afectar en lo más mínimo a la obligación tributaria principal. El mandato del párrafo tercero del artículo 70 se ciñe a la conservación de los documentos acreditativos de los datos incorporados a las autoliquidaciones para verificar su origen, pero no autoriza a comprobar su legitimidad.

La omisión inicial de toda iniciativa comprobadora al respecto, referente a la valoración de los negocios concertados en un ejercicio prescrito y su eventual propósito de fraude o evasión fiscal o, dicho de otro modo, su ausencia de sustancia económica, no puede tratar de subsanarse o reconstruirse a posteriori por parte de la Administración tributaria, con la intención de negar la deducibilidad de un fondo de comercio surgido de aquella operación de fusión. Tal y como ha puesto de manifiesto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de enero de 2015 (JT 2015, 1), la prescripción “proyecta sus efectos sobre la aplicación íntegra de las normas reguladoras del régimen especial de tributación, del que la neutralidad fiscal es el eje vertebrador y en el que el hecho imponible es la operación societaria de fusión, sin que sea admisible, tras la concurrencia de la prescripción, alterar individualmente o por vía de corrección o modificación determinadas partidas que configuran o delimitan el hecho imponible,

pues la neutralidad fiscal se predica de la total o universal transmisión de los elementos patrimoniales, considerados desde una perspectiva holística”³⁹⁷.

IV. Posibilidad de calificar hechos, actos o negocios celebrados en ejercicios fuera del alcance de las actuaciones inspectoras

Debe destacarse que el procedimiento de inspección tributaria tiene naturaleza indagatoria, luego su objetivo, es desentrañar los hechos imposables que configuran los distintos tributos pero que lógicamente no pueden ampliarse o restringirse indistintamente para ir modificando tanto su ámbito como su objeto.

A tal efecto juega un papel fundamental la comunicación del alcance de la inspección y la motivación en relación con la comprobación e investigación que pretenda llevar a cabo. Del mismo modo, cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. Dichas previsiones no constituyen un requisito de forma sino también de fondo. La determinación del alcance de las actuaciones constituye un requisito esencial de validez cuyo incumplimiento viciaría todo el procedimiento

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de octubre de 2014³⁹⁸ deja asomar un interesantísimo planteamiento en su fundamento jurídico quinto en relación con el alcance de las actuaciones inspectoras. Se juzgaba la conformidad a derecho de una operación de fusión por absorción celebrada en junio de 2003, siendo de especificar que

³⁹⁷ En contra de este criterio ya se manifestó tempranamente el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9650) que se remite a la Sentencia de esa misma Sala de 19 de enero de 2012 (RJ 2012, 3622).

³⁹⁸ JT 2014,1745.

las actuaciones inspectoras abarcaban los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2003 hasta 31 de diciembre de 2005. Asimismo, es necesario apuntar que al inicio de las actuaciones inspectoras (3 de diciembre de 2007) no se encontraba prescrito el ejercicio en que la operación de reorganización se celebró, razón por la cual no era oponible la doctrina del Tribunal Supremo expuesta en su Sentencia de 4 de julio de 2014 (posteriormente superada como hemos visto por las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 y 23 de marzo del mismo año) sobre la imposibilidad de cuestionar la conformidad a Derecho de unos negocios mercantiles concertados en ejercicios afectados por la prescripción. Sin embargo, la Audiencia Nacional parece sutilmente argumentar que no puede declararse simulada en la comprobación del ejercicio iniciado el 1 de julio de 2003 una operación realizada el 26 de junio de 2003, porque dicha operación tuvo lugar en un ejercicio anterior no afectado por el alcance de las actuaciones inspectoras.

No obstante, *a posteriori* el sentido del fallo no descansa en esa argumentación, que se abandona, sino en el hecho de que el ejercicio concluido el 30 de junio de 2003 fue objeto de un procedimiento inspector que no consideró simulada la operación controvertida, lo cual impedía revisar ese criterio más tarde a fin de determinar una nueva deuda tributaria por razón de los efectos futuros de ese negocio considerado relativamente simulado.

A pesar de lo anterior, creemos que la interpretación ensayada por la Audiencia Nacional en la citada sentencia, puede tener un largo recorrido, pues la seguridad jurídica soslaya un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve, tal y como claramente se establece, entre otros, en el artículo 148 de la LGT, al establecer que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando

afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria “en el periodo objeto de la comprobación”.

El principio de seguridad jurídica en su aspecto objetivo se proyecta sobre la regla de certeza (STC 71/1982, de 30 de noviembre) cuya inmediata aplicación conlleva la prohibición de cualquier habilitación genérica que configure potestades administrativas con un alto grado de indefinición³⁹⁹. Así pues certeza e interdicción de la arbitrariedad constituyen manifestaciones del principio de seguridad jurídica que marcarían un límite por arriba y otro por debajo en el curso de la actividad administrativa de comprobación⁴⁰⁰; aspecto en que juega un papel determinante la identificación del ámbito y periodos de dichas actuaciones en la comunicación de inicio de actuaciones. El Tribunal Constitucional ha declarado la necesidad de certeza normativa en el ejercicio de las potestades administrativas. Así en la STC 195/1994, de 28 de junio, ha declarado: “las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que (...) debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza” (FJ 3º).

Posteriormente el TEAC en una Resolución de 16 de diciembre de 2014⁴⁰¹ ha seguido elongando el argumento apuntado por la Audiencia Nacional. En el acuerdo de liquidación objeto de la reclamación se elimina el saldo a compensar proveniente de

³⁹⁹ A. M. JUAN LOZANO, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 48.

⁴⁰⁰ E. GONZÁLEZ GARCÍA y E. LEJEUNE VALCÁRCEL, *Derecho Tributario*, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2003, pp. 41-46, ofrecen una cumplida extensión de la idea de certeza y la interdicción de arbitrariedad como manifestaciones del principio de seguridad jurídica.

⁴⁰¹ En el mismo sentido Resolución de 23 de enero de 2014 (RG 1334/2012 y acumuladas).

períodos anteriores y las cuotas de IVA deducibles declaradas en dicho ejercicio al considerar que no se ha acreditado objetivamente la intención de destinar los bienes y servicios a una actividad empresarial, por lo que las cuotas soportadas no fueron consideradas fiscalmente deducibles.

El Tribunal indica que la Administración, “en el ámbito de la comprobación del saldo declarado pendiente de compensación que proviene de períodos anteriores, no puede regularizar operaciones realizadas en períodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento, denegando el derecho a deducir las cuotas soportadas en dichas operaciones. En la fecha en que se inició el procedimiento correspondiente a los períodos de liquidación comprendidos en el año 2008, no había prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente a los períodos comprendidos entre el segundo trimestre del ejercicio 2005 y al cuarto trimestre del ejercicio 2007 en los que se originaron parte de los saldos a compensar controvertidos. Sin embargo, la Administración no inició un procedimiento de comprobación de dichos períodos en el que pudiera pronunciarse sobre el derecho a deducir las cuotas soportadas en los mismos. Tampoco decidió incluirlos en el alcance temporal del procedimiento de comprobación en el que se dictó el acto que ahora revisamos. En consecuencia, este Tribunal Central debe concluir que la Administración no puede cuestionar en el presente procedimiento el derecho a deducir cuotas soportadas en operaciones realizadas en períodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento y ello sin perjuicio del derecho de la Administración a comprobar en los períodos a que se extiende el ámbito temporal del procedimiento, si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación, o si en su caso, ya se han compensado en períodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a períodos que son objeto del procedimiento”.

En consecuencia, para el TEAC, no habiendo prescrito los restantes períodos en que se originaron los saldos a compensar pero que no se incluyeron en el alcance temporal de la comprobación, la cuantía de dichos saldos no puede ser alterada, sin que la Administración pueda revisar y modificar los resultados declarados por el obligado tributario. Es decir, debe tomarse en cuenta el importe declarado por el contribuyente en la partida “A compensar de periodos anteriores”.

V. Conclusión

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, nuestras conclusiones son las siguientes:

- Los artículos 120.2 de la LIS y 115 del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, habilitan a la Administración a regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.

- Desde nuestro punto de vista la introducción del art. 120.2 por la Ley 27/2014 y del art. 115 del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT se alejan de la justicia y promueven la ineficacia administrativa. En el campo del Derecho público es evidente que la Administración, por exigencia del principio de eficacia, para ser operativa, tiene que pasar página en el desempeño de sus funciones.

- A estos efectos ha de tenerse también presente el principio de buena fe, pues no sería conforme a este principio permitir la declaración de fraude de ley en ejercicios posteriores, ya que mantener abierta esa posibilidad

mientras las operaciones siguiesen produciendo efectos convertiría en indefinida o perpetua la facultad administrativa de comprobación; se daría aquí una situación parecida a la del retraso desleal en el ejercicio de un derecho.

- A nuestro juicio, producida la prescripción en relación con una operación, hecho o negocio jurídico que no ha sido objeto de comprobación, las magnitudes tributarias devienen inatacables y, por ende, los negocios jurídicos que se realizaron en el referido periodo, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos las operaciones cuestionadas.

- En nuestra opinión, las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 y 26 de febrero de 2015 y 23 de marzo de mismo año no son ajustadas a nuestro marco jurídico ya que la posibilidad de recalificar operaciones en los ejercicios objeto de inspección sólo podía producirse si la operación de préstamo que originó esos intereses se declaraba realizada en fraude de ley, y dicha declaración no podía realizarse por dos motivos: i) por estar el ejercicio en que se llevó a cabo el presunto negocio fraudulento fuera del alcance de las actuaciones inspectoras y, ii) estar, además, prescrito el ejercicio en que dicho negocio jurídico se celebró; pues la declaración de fraude queda limitada al momento y periodo en que se realizaron las operaciones que generan las ventajas fiscales, con independencia de que éstas proyecten sus efectos a ejercicios posteriores.

- La nueva doctrina del Tribunal Supremo no puede compartirse ya que no solo desconoce el carácter instrumental de la potestad comprobadora

respecto de la liquidadora sino que sugiere un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve.

- Adicionalmente, la nueva doctrina del Alto Tribunal soslaya principios definidores y conformadores de la potestad de comprobación y de la obligación tributaria. La función comprobadora se articula sobre una obligación definida por el período impositivo conformado por unas reglas de imputación temporal, que son no sólo un mero marco temporal, sino elemento constitutivo del presupuesto de hecho y de la obligación derivada del mismo; asimismo, la autonomía de las obligaciones tributarias, que aun con excepciones hacia el futuro, como la compensación, no las tiene hacia el pasado, de modo que nunca una obligación puede conformar ni modificar otra anterior ya devengada, que permanece, a estos efectos, como definitiva y en función exclusivamente de las circunstancias que en su momento la generaron.

- Si se admite la declaración de fraude de ley de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos en ejercicios posteriores esta posibilidad se torna indefinida en términos temporales, mientras las operaciones originarias sigan produciendo efectos, prescindiendo del tiempo transcurrido desde su realización.

- Consideramos que debe moderarse el uso indiscriminado de la facultad administrativa de comprobación, pues no es posible dejar de tener en cuenta el tiempo transcurrido entre la realización de las operaciones y la pretensión de declararlas fraudulentas.

CAPITULO VI

PROBLEMÁTICA DE LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO

I. Introducción

Una de las novedades más importantes que introdujo la Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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 (en adelante, Ley 7/2012), fue la de crear una nueva obligación tributaria de información sobre la titularidad de bienes o derechos en el extranjero.

El descubrimiento de elementos patrimoniales en el extranjero sin cumplir con la obligación de presentar la declaración constituirá un supuesto de ganancia o de renta no justificada -artículos 39 y 121, respectivamente- de las leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre Sociedades, que debe ser analizada a la luz de los principios constitucionales y la jurisprudencia del TJUE.

El estudio de los incrementos no justificados de patrimonio ha sido un tema al que la doctrina más cualificada⁴⁰² ha dedicado su esfuerzo, y no es nuestro cometido ahondar en esta institución. Pero, en cambio, sí vamos a detenernos a analizar esta figura jurídica por razón del nuevo supuesto de imprescriptibilidad que consagra.

⁴⁰² Para una más completa panorámica sobre los antecedentes y la evolución legislativa de la figura del incremento no justificado de patrimonio vid. E. SIMÓN ACOSTA, “Los incrementos no justificados de patrimonio”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 1997, p. 13 a 22. Posteriormente estudio monográfico efectuado por P. CHICO DE LA CÁMARA, *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, IEF, Marcial Pons, 1999.

Al respecto apunta ESPEJO POYATO⁴⁰³ que los citados preceptos –art. 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la Ley 27/2014- “no se refieren a los activos en cuestión sino a las rentas que los financiaron. Gramaticalmente ello significa que no basta probar, por ejemplo, que los fondos de la cuenta proceden de la venta de un bien que podría haber estado bastantes años en el patrimonio del contribuyente, sino que parece que se impone a éste la obligación de probar la declaración de la renta con la que se adquirió el bien, o que ésta no estaba sujeta. De este modo parece que se pretende asegurar que nunca prescriba la obligación tributaria relativa a las rentas que, en último extremo, hubieran concluido en los activos situados en el extranjero y no declarados”.

II. Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero: análisis del régimen legal

En este capítulo se analiza el deber de información acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero y, fundamentalmente las consecuencias que del incumplimiento de dicho deber se derivan en el ámbito de los impuestos sobre la renta (en particular, IRPF e IS) desde la perspectiva de las limitaciones que impone el Derecho de la Unión Europea y el respeto al marco constitucional.

No obstante, antes de entrar en su análisis concreto, debemos previamente señalar que ya había una obligación de declaración de estos bienes y derechos implícita en nuestros impuestos sobre la renta y en el Impuesto sobre el Patrimonio. Así, en el artículo 2 de la LIRPF se indica que: “Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con

⁴⁰³ I. ESPEJO POYATO, “La recurrente Ley de represión del fraude fiscal”, en *Tribuna Fiscal*, nº 264, 2013, p. 51.

independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

Idéntica previsión se contiene en el artículo 4.1 de la Ley 27/2014 al indicar que: “Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”.

Por tanto, ya existía una obligación de declarar las rentas mundiales por parte de todos aquellos que sean sujetos pasivos del IRPF y del IS en España⁴⁰⁴, de tal modo que la obligación formal que se ha introducido no altera para nada el contenido material de la obligación de contribuir. Cuestión distinta, como tendremos ocasión de exponer, es que al hilo de esta obligación formal se hayan impuesto un sistema sancionador específico para quien no haya estado cumpliendo con las obligaciones tributarias descritas.

El legislador introdujo la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero con la aprobación de la Ley 7/2012. En concreto, dicha obligación, así como la habilitación reglamentaria para su desarrollo se introdujo a través de una disposición adicional decimoctava que se incorpora a la LGT⁴⁰⁵. La

⁴⁰⁴ Al mismo tiempo, en el artículo 5.Uno.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se establece que son sujetos pasivos por obligación personal: “las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercerse los derechos”. En consecuencia, la inclusión de los bienes o derechos situados en el extranjero en la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio ya era también obligatoria.

⁴⁰⁵ Para J. ANEIROS PEREIRA, “La nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2013, “esta obligación requiere una mejor ubicación formal y dogmática en el texto de la LGT. Quizás hubiese sido más adecuado introducir sendas referencias a la misma en los artículos 29 y 93 aunque su regulación sustantiva se realizase en una disposición adicional. Razones de técnica legislativa pero, sobre todo, de seguridad jurídica aconsejan una referencia entre la relación de obligaciones importantes en la aplicación de nuestro sistema tributario

obligación se completa con el establecimiento en el apartado 2 de dicha disposición del régimen sancionador en caso de incumplimiento de la obligación.

Como complemento necesario de la misma, se introduce una modificación de las normas del IRPF y del IS para regular la incidencia que en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas⁴⁰⁶ y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente, pueda tener la no presentación en plazo de tal obligación de información, introduciéndose, además, una infracción específica, con un agravamiento de las sanciones, para los casos en los que los obligados tributarios no consignaron en sus autoliquidaciones las rentas que son objeto de regularización como ganancias patrimoniales no justificadas o presuntamente obtenidas.

De tal manera que la regulación de dicha obligación de información, junto con la de las posibles sanciones para los casos de incumplimiento, se encuentra relativamente

como son la de presentar autoliquidaciones y declaraciones, la de llevar libros, la de expedir factura o la de facilitar la práctica de Inspecciones. Igualmente, - añade - si se trata de obtener información por parte de los propios obligados tributarios, también parece razonable que su regulación básica se encuentre en el precepto que regula las obligaciones de información”.

⁴⁰⁶ Según la doctrina mayoritaria (E. SIMÓN ACOSTA, “Naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio y efectos derivados de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1992, p. 12; J. PANIAGUA AMO y A. SILES CANTERO, “Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Impuestos*, número 9, 1994, pp. 8 y ss.; P. M. HERRERA MOLINA y P. CHICO DE LA CÁMARA, “Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta”, en *REDF*, número 81, 1994, p. 25) los incrementos de patrimonio no son un elemento más de la renta gravable, sino que son un instrumento procesal que permite a la Administración gravar como renta elementos patrimoniales que presumiblemente ponen de manifiesto ocultaciones de renta.

En contra, D. MARÍN QUERALT FABO y J. ZORNOZA PÉREZ, “Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario”, en *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994, pp. 85 y ss, que consideran que los incrementos no justificados de patrimonio no son una presunción legal, sino que son un componente más de la renta gravable.

dispersa, debiendo acudirse a las siguientes normas (en lo que a personas físicas se refiere) para poder completar el análisis normativo de la obligación que analizamos:

- disposición adicional decimoctava de la LGT
- artículo 39.2 de la LIRPF
- artículo 121.6 de la Ley 27/2014
- disposición adicional primera de la Ley 7/2012⁴⁰⁷
- artículos 42.bis, 42.ter y 54.bis del RGGI
- Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de LGT y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación

Tal y como hemos anticipado, la obligación de información a la que nos venimos refiriendo se introduce en la disposición adicional decimoctava de la LGT, que dispone que los obligados tributarios deben suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de la LGT, la siguiente información:

- a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

⁴⁰⁷ En opinión de J. ANEIRO PEREIRA, “La nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero”, en Quincena Fiscal, núm. 3, 2013, “Ello vuelve a ser una manifestación del fenómeno descodificador que se está realizando en materia de infracciones y sanciones puesto que se están tipificando al margen de la LGT, con lo que ello implica para la seguridad jurídica al romper la claridad y la sistematización del régimen sancionador”.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

En desarrollo de las obligaciones previstas en las tres letras anteriores y mediante Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, se modifica el RGGI, incorporándose los nuevos artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis, relativos a los deberes de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero (esta obligación de información se regula en el artículo 42 bis del RGGI), valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero (obligación de información regulada en el artículo 42 ter del citado RGGI) y bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero (obligación de información regulada en el artículo 54 bis del RGGI)⁴⁰⁸.

⁴⁰⁸ En cuanto a los obligados a presentar la declaración, la LGT dispone que tienen la obligación de informar quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a tenor del cual se entiende por titular real:

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

Cada uno de los tres bloques de bienes, constituye una obligación de información diferente, pero las tres obligaciones de información se articulan a través de un mismo modelo informativo. De este modo las tres obligaciones de información se cumplirían cumplimentando el Modelo 720 informando de todos los bienes y derechos respecto a los que exista obligación de informar.

Esta distinción, como se analizará más adelante, puede tener consecuencias importantes para los casos de incumplimiento, pues, como señala parte de la doctrina⁴⁰⁹, podría dar lugar a entender que la falta de declaración de bienes y derechos de la misma categoría supondría la comisión de una sola infracción, con independencia del número de bienes y derechos sobre los que no se haya informado a la Administración.

En cuanto a la naturaleza jurídica de las citadas obligaciones nos encontramos ante obligaciones de carácter formal, por lo que el control de su cumplimiento corresponde a los órganos encargados de la gestión tributaria conforme resulta del artículo 117.1.e) de la LGT y podrá realizarse en tanto la obligación no haya prescrito.

Sin embargo, el incumplimiento del deber de informar acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero determina una ganancia patrimonial no justificada o

b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.

c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicas que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

⁴⁰⁹ R. FALCÓN Y TELLA, “El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2013.

una presunción de obtención de rentas, que se imputará en el momento en que la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de tales bienes, lo cual determina de facto la imprescriptibilidad de la obligación tributaria.

III. Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones de información de bienes y derechos en el extranjero

Las consecuencias previstas para el incumplimiento de las obligaciones de información en el plazo previsto reglamentariamente, son las siguientes:

- La generación de un nuevo hecho imponible imprescriptible, previsto en el caso de las personas físicas en el artículo 39.2 de la LIRPF, consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada y, para las personas jurídicas en el art. 121 de la Ley 27/2014, consistente en la obtención de una renta presunta.
- La imposición de una sanción, prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, equivalente al 150 del importe de la base de la sanción.
- Asimismo, la LGT también prevé en el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la LGT un régimen sancionador propio en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso del deber de información.

A continuación nos referimos por separado a cada una de las consecuencias previstas legalmente para el incumplimiento de las obligaciones de información:

A. Generación de un nuevo hecho imponible: ganancia patrimonial no justificada y obtención de una renta presunta

Tal y como ha sido adelantado, el artículo 39.2 de la LIRPF, prevé que, en caso de no presentación o presentación fuera de plazo de la declaración informativa, se atribuye al contribuyente una ganancia patrimonial no justificada (y, en consecuencia, tributará a su tipo marginal) e imprescriptible, pues se imputará al periodo más antiguo de entre los no prescritos, por los bienes y derechos no declarados.

En concreto, dispone:

“2. En todo caso, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

De manera coherente con la regulación prevista para el IRPF, el art. 121 de la Ley 27/2014, relativo a la presunción de onerosidad, modifica el apartado 6 que pasa a estar redactado en los siguientes términos:

“6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.”

Por lo tanto, el legislador ha optado por generar un nuevo hecho imponible como consecuencia del mero incumplimiento de una obligación formal: la no presentación del modelo 720 determina, en caso de descubrimiento por la Administración o de regularización voluntaria, la manifestación de una presunta capacidad económica equivalente al valor de los bienes y derechos que debieron ser declarados.

Ahora bien, lo que resulta especialmente llamativo no es tanto la imputación de una renta presunta, sino que dicha presunción se haya configurado afectando a ejercicios prescritos, sin límite temporal alguno, y además, *iuris et de iure*⁴¹⁰, sin admitir

⁴¹⁰ E. SIMÓN ACOSTA, “Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 847/2012, señala que “Su contraste con lo dispuesto en el apartado 1 del art. 39 de la LIRPF indica que no nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* que admita prueba en contrario, sino ante una presunción *iuris et de iure* o, más exactamente, ante una ficción jurídica por la cual los bienes y derechos no declarados y situados en el extranjero son, *ope legis*, renta gravada en el IRPF”. Y añade “El autor de este mecanismo parece haber olvidado que el IRPF es un impuesto sobre la renta y que los incrementos no justificados de patrimonio no son renta, sino patrimonio que se grava como renta en la medida en que su ocultación es un indicio razonable de que esos bienes se han adquirido con rentas no declaradas. Tal indicio admite, como no puede ser de otro modo, prueba en contrario. El anteproyecto grava el patrimonio como renta, sin admitir prueba en contra. Esta medida o es un impuesto o es una sanción. Si es impuesto, infringe abiertamente el principio de capacidad económica, porque la posesión de patrimonio no exterioriza la misma capacidad contributiva que la renta, así como el principio de no confiscatoriedad, dado que la cuota tributaria será muy superior a la renta que pueden producir los bienes (existe un consenso generalizado en que el impuesto sobre el patrimonio debe poder pagarse con la renta que produce, pues de otro modo el impuesto consume la fuente de la riqueza). Si es una sanción hay que tildarla de inconstitucional porque no se contempla la aplicación de las garantías del procedimiento

prueba en contrario, al margen de las dos únicas excepciones: (i) que el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas o, (ii) con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los que no hubiera tenido la condición de contribuyente.

Es decir, en principio, en un supuesto de regularización voluntaria de un incumplimiento de una obligación formal, se generaría asimismo una ganancia patrimonial no justificada, lo que resulta a todas luces contrario al concepto en sí mismo.

Así, nos encontramos con que en el supuesto de una regularización voluntaria de rentas derivadas de bienes y derechos situados en territorio español, o situados en el extranjero que no deban declararse en el modelo 720, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias de los correspondientes periodos (no prescritos), atendiendo a la naturaleza de la renta de que se trate, junto con el correspondiente recargo de apremio.

Sin embargo, en el caso de los bienes y derechos a los que se refiere la declaración informativa, dicha regularización se referirá no sólo a las rentas correspondientes a periodos no prescritos sino también a periodos prescritos y, a pesar de justificar su origen y, por tanto, la naturaleza de las rentas correspondientes (rendimientos del trabajo, de actividades económicas, rendimientos del capital mobiliario o inmobiliario, ganancias patrimoniales, etc.), deberán integrarse en la base

sancionador, porque probablemente la sanción es desproporcionada y porque no parece que se respete el principio *non bis in idem*: la falta de declaración se sanciona con multa y, además, con este «gravamen sancionador»; y, por si fuera poco, la falta de ingreso del «gravamen sancionador» constituye, a su vez, infracción muy grave con multa del 150% del importe no ingresado”.

liquidable general como ganancias patrimoniales no justificadas, salvo que, a su vez, se diera alguna de las excepciones previstas.

Este es el criterio mantenido por la DGT en respuesta a la Consulta V3243-13, de 4 de noviembre, en la que el contribuyente preguntó a dicha Dirección i) qué sanción era la aplicable a la presentación fuera de plazo del modelo 720 sin requerimiento previo de la Administración por la posesión de un inmueble situado en el extranjero y obtenido de forma lícita mediante la aceptación de una herencia y, ii) si el régimen sancionador aplicable en un supuesto de regularización voluntaria era el mismo que el aplicable a una presentación extemporánea previo requerimiento de la Administración.

Pues bien, la DGT respondió a las preguntas formuladas considerando que resultan aplicables tanto las sanciones establecidas en la disposición adicional decimoctava de la LGT, como de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, así como la imputación de una ganancia patrimonial no justificada en los términos previstos en el artículo 39.2 de la LIRPF.

No obstante, la DGT, como no podía ser de otra manera, a la hora de valorar la imposición de sanciones señala que sería preciso en cualquier caso realizar una valoración del elemento subjetivo de la culpabilidad de manera circunstanciada.

B. Imposición de la sanción descrita en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012

Junto con el devengo de una ganancia patrimonial no justificada o la obtención de una renta presunta, la no presentación o presentación extemporánea de la declaración

informativa (modelo 720), implica la imposición de una sanción establecida *ad hoc* por la disposición adicional primera de la Ley 7/2012⁴¹¹.

En dicha disposición adicional se dispone que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF y en el artículo 121.6 de la Ley 27/2014 determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción⁴¹².

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas

⁴¹¹ Apunta J. ANEIROS PEREIRA, “La nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2013, que la infracción que comentamos “es, también, muestra de la deficiente técnica legislativa pues, por una parte, se tipifica una infracción por remisión y, por otro, se prescinde del necesario elemento de la culpabilidad para contemplar una conducta objetiva (...). La conducta infractora se contempla como el mero incumplimiento de una obligación legal, sin precisar qué tipo de incumplimiento va a ser merecedor de sanción y sin atender al principio de proporcionalidad en la tipificación de conductas. Este principio exigiría que sólo aquellos comportamientos o aquellos datos más graves mereciesen ser calificados como una infracción. Frente a ello, se prevé un tipo excesivamente abierto y omnicomprendivo que pretende calificar, como conducta infractora, cualquier incumplimiento o cualquier omisión de un dato. Además, tampoco se precisa el necesario elemento subjetivo de la infracción, de tal forma que parece sancionable cualquier manifestación de la culpabilidad”.

⁴¹² La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

reguladas en los artículos 191 a 195 de la LGT, pero no con las infracciones tipificadas en los artículos 198 y 199⁴¹³.

C. Régimen sancionador previsto por la disposición adicional decimoctava de la LGT

Asimismo, la LGT también prevé en el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la LGT un régimen sancionador específico para el incumplimiento o cumplimiento defectuoso del deber de información. En particular, la normativa contempla dos tipos infractores:

- No presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional⁴¹⁴.
- La presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios⁴¹⁵.

⁴¹³ Infracciones por no presentar en plazo o presentar en plazo incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.

⁴¹⁴ Crítica C. GARCÍA NOVOA, en “Comentario a 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. Infracciones y sanciones” en *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal* (Dir. TEJERIZO LÓPEZ J. M. Coord. CALVO VÉRGEZ J.), ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pp. 175 y ss., la tipificación de la infracción consistente en no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT por vulneración del subprincipio de necesidad.

⁴¹⁵ Para R. FALCÓN Y TELLA (“El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2013) no se puede sancionar por la falta de utilización de medios telemáticos ya que ni la ley ni el reglamento prevén la obligación de declarar por esta vía: “La ley se limita a tipificar

Las anteriores infracciones son sancionadas con una multa pecuniaria cuyo importe varía en atención a la gravedad de la conducta:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

como infracción la no utilización de medios telemáticos cuando la presentación telemática sea obligatoria. Pero no prejuzga en absoluto los casos en que existe tal obligatoriedad. Desde luego, la ley no establece ninguno. El Reglamento de Gestión e Inspección, por su parte, tampoco establece supuestos obligatorios de presentación telemática. Es solo la Orden que aprueba el modelo la que establece la presentación telemática, con manifiesta extralimitación pues la ley se refiere a los términos que “reglamentariamente” se establezcan, y la potestad reglamentaria corresponde al Gobierno (art. 97 CE) y se ejerce a través de Reales Decretos acordados en Consejo de Ministros (art. 25 Ley 50/1997, del Gobierno) (...). En resumen, los arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis únicamente habilitan a la Orden para aprobar el modelo, pero no para establecer los supuestos en que es necesaria la presentación telemática y, menos aún, para generalizar la obligación de usar medios telemáticos. Tendría que haber sido el Decreto, y no la Orden, el que impusiera la obligación de presentación telemática. E incluso es discutible que el Decreto pudiera hacerlo sin una previa habilitación por ley. Pero desde luego la Orden no tiene rango suficiente”. Y tampoco puede sancionarse por no presentar la declaración en papel, ya que no existe ningún modelo para ello

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato⁴¹⁶ o conjunto de datos⁴¹⁷ referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho

⁴¹⁶ El artículo 42.bis.6 del RGGI define el término dato como “cada una de las fechas y saldos a los que se refieren los párrafos c) y d) del apartado 2 así como el saldo a que se refiere el último párrafo del apartado 3, para cada cuenta”, es decir, la fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización y los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

⁴¹⁷ El artículo 42.bis.6 del RGGI define el conjunto de datos como “las informaciones a que se refieren los apartados 2.a) y 2.b) anteriores, para cada entidad y cuenta”, esto es, la razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio y la identificación completa de las cuentas.

sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Por último, estas infracciones y sanciones se declaran incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la propia LGT⁴¹⁸ (relativas a otras obligaciones formales). No obstante, no se prevé la incompatibilidad de este tipo de infracciones con las establecidas en los artículos 191 a 195 de la LGT, dando lugar a supuestos de infracción del principio de “*non bis in idem*”, tal y como veremos más adelante.

IV. Posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea

La regulación que analizamos prevé consecuencias jurídicas distintas dependiendo de que los bienes y derechos del obligado tributario se hallen en territorio

⁴¹⁸ El artículo 198 de la LGT recoge la infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, sin que se produzca perjuicio económico a la Hacienda Pública, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones. Por su parte, el artículo 199 de la LGT recoge la infracción tributaria por presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

español o fuera de él. Esta diferencia de trato puede plantear serios problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

En el presente apartado nos referiremos a la posible incompatibilidad de la normativa que regula la obligación informativa comprensiva de los bienes y derechos situados en el extranjero y el Derecho de la Unión Europea; y más concretamente, a la posible infracción que la legislación que venimos examinando supondría de las libertades de circulación de capitales y de personas recogidas en el TFUE.

A. Posible vulneración de la libertad de circulación de capitales (artículo 63 del TFUE)

Es necesario comenzar señalando que el Tratado no define los conceptos de “movimientos de capitales” y de “pagos”. No obstante, el TJUE ha establecido en Sentencias como la de 26 de febrero de 2006, *Van Hilten-Van der Heijden*, C-513/03 que: “es jurisprudencia reiterada que, en la medida en que el artículo 73 B del Tratado ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque ésta fue adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículos 56 CE a 60 CE), la nomenclatura de los «movimientos de capitales» que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio antes de la entrada en vigor de dichos artículos para definir el concepto de movimientos de capitales, entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo”.

A este respecto, puesto que los bienes y derechos a los que se refiere la normativa controvertida constituyen “movimientos de capitales” al estar comprendidos

en el anexo I de la Directiva 88/361, esta normativa debe examinarse a la luz de la libre circulación de capitales.

Por otra parte, como señala el artículo 63 del TFUE, la libertad de circulación de capitales, es aplicable no sólo entre Estados miembros, sino también entre Estados miembros y terceros Estados, aspecto que ha sido reconocido claramente por el TJUE desde sus Sentencias de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, *A/Skatterverket*, y 20 de mayo de 2008, asunto C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV*. En esta última Sentencia el TJUE ha recordado lo siguiente:

“87. [...] cuando el artículo 56 CE, apartado 1 (actual art. 63 TFUE), extendió el principio de la libre circulación de capitales a los movimientos de capitales entre los países terceros y los Estados Miembros, éstos optaron por consagrar dicho principio en el mismo artículo y en los mismos términos para los movimientos para los que se refieren a las relaciones con países terceros”

Especialmente clara es la Sentencia del TJUE, de fecha 10 de mayo de 2012, (asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11, *Santander Asset Management SGIIC, S.A. en nombre de FIM Santander Top 25 Euro Fi, y otros*, en adelante sentencia *FIM Santander*) en la que se declaró que la normativa francesa que establece una retención a los fondos de inversión no residentes, quedando exentos los residentes, constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales no justificada. En este mismo sentido se ha pronunciado el TJUE en su Sentencia de 25 de octubre de 2012, asunto C-387/11, *Comisión Europea contra Reino de Bélgica*, así como en su Sentencia de 8 de noviembre de 2012, asunto C-342/10, *Comisión Europea contra República de Finlandia*.

Para determinar la infracción de la libre circulación de capitales por la normativa regulatoria de las obligaciones informativas sobre derechos y bienes en el extranjero, hemos de confirmar (i) la existencia de un trato discriminatorio en relación con las obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero respecto de las obligaciones establecidas cuando los bienes y derechos se hallan situados en territorio español, (ii) si dicho trato discriminatorio, que implica una restricción a las libertades del TFUE, puede considerarse no obstante justificado en atención a alguno de los fines admitidos por el TFUE o por la jurisprudencia del TJUE y (iii) si, aun en el caso de existir justificación admitida, la medida resulta adecuada y proporcionada para la consecución del fin legítimo perseguido.

1. Existencia de trato discriminatorio respecto de la regulación de las obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en España

a) Análisis de comparabilidad: elementos integrantes de las obligaciones de información. Consecuencias del incumplimiento de dichas obligaciones. Existencia de discriminación.

Para determinar la existencia de discriminación, hemos de analizar por un lado la comparabilidad entre las obligaciones de información relativas a bienes y derechos situados en el extranjero y las obligaciones de información cuando dichos bienes y derechos se ubican en territorio español. Por otro lado, será preciso analizar si el legislador, para el caso de incumplimiento de dichas obligaciones de información, ha establecido unas consecuencias equiparables en uno y otro caso.

En cuanto a la información a suministrar, en el caso de bienes y derechos en el extranjero, hemos de distinguir cada una de las tres nuevas obligaciones, referidas a (i) cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, (ii) valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero y (iii) bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

El detalle de la información a suministrar se encuentra regulado en los artículos 42.bis y ter y 54.bis del RGGI.

En cuanto a las cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, el artículo 42.bis del RGGI dispone en su apartado 2 que la información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá: a) La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio; b) La identificación completa de las cuentas; c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización; d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año. La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

Respecto a los valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, el artículo 42.ter del RGGI dispone en su apartado 1 que la declaración informativa contendrá los siguientes datos: a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio; b) Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la

participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas. La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor; c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor; d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente. La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.

Finalmente, en cuanto a los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, el apartado 2 del artículo 54.bis del RGGI dispone que la declaración informativa contendrá los siguientes datos: a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial; b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número; c) Fecha de adquisición; d) Valor de adquisición⁴¹⁹.

Por el contrario, las obligaciones de información que pesan sobre los contribuyentes del IRPF o del IS acerca de los bienes o derechos situados en territorio español son mucho más livianas:

⁴¹⁹ En caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada los párrafos a) y b) del apartado anterior, deberá indicarse la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada en los párrafos a) y b) del apartado 2, deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

- La información respecto de las cuentas en entidades financieras cuando están situadas en territorio nacional es suministrada por las propias entidades financieras, por lo que la carga de informar que pesa directamente sobre el contribuyente se ve sensiblemente disminuida.

- Lo mismo debe predicarse respecto de valores, derechos, seguros y rentas, cuando están situadas en territorio nacional.

- Por su parte, en el art. 42 del RGGI se recoge una obligación de información adicional y específica en relación con determinadas operaciones con activos financieros.

- Por último, en el artículo 54 del RGGI se recoge asimismo una obligación de información en relación con bienes inmuebles situados en territorio nacional, pero se refiere únicamente a operaciones financieras sobre dichos inmuebles y estando obligados a suministrar la información las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos.

Por lo tanto, observamos un claro desequilibrio entre las obligaciones a cargo del contribuyente en el caso de estar sujeto a la presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y las obligaciones de información cuando esos mismos bienes se encuentran situados en territorio nacional.

Por otra parte, y como hemos señalado al comienzo de este apartado, es necesario analizar las consecuencias que el legislador ha anudado a los casos de incumplimientos de las obligaciones de información relacionadas con bienes y derechos en el extranjero y a los casos en que dichas obligaciones vienen referidas a bienes y derechos situados en territorio español.

En cuanto a las consecuencias de la no presentación en plazo del modelo 720, así como de su presentación incorrecta, ya han sido objeto de análisis en el apartado II de este Capítulo:

- Imputación de una ganancia patrimonial no justificada e imprescriptible en relación con un obligado tributario por el IRPF; cuando se trate de contribuyentes por el IS, obtención de una renta presunta que se imputará al último de los ejercicios no prescritos.

- Imposición de una sanción del 150 por ciento del importe de la base de la sanción

- Imposición de sanciones por la falta de presentación de la declaración en plazo o por la existencia de errores o la omisión de datos.

Por su parte, cuando un obligado tributario por el IRPF posea bienes o derechos en territorio español que no se correspondan con la renta o patrimonio declarados, se considerará que ha obtenido una ganancia patrimonial no justificada que se imputará a la base imponible del periodo impositivo respecto del que se descubra, salvo que pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Mutatis mutandis cuando se trata de contribuyentes por el IS, la tenencia de bienes o derechos situados en territorio español que no se hallen registrados en los libros de contabilidad, determinará la presunción de obtención de renta que se imputará a la base imponible correspondiente al último periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, salvo que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

Asimismo, en relación con la no presentación de las obligaciones de información que afectan a bienes y derechos situados en el territorio nacional, se prevén dos tipos infractores: la infracción tipificada en el artículo 198 de la LGT⁴²⁰, por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones, y la infracción recogida en el artículo 199 de la LGT⁴²¹, por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

No se prevé ningún tipo de sanción agravada en los términos de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

De este modo se constata:

- Que el importe de las sanciones es sustancialmente superior en los supuestos de falta de presentación o presentación incorrecta de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, que en los mismos supuestos pero referidos a bienes o derechos situados en territorio español.

⁴²⁰ El artículo 198 de la LGT recoge la infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, sin que se produzca perjuicio económico a la Hacienda Pública, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

⁴²¹ El artículo 199 de la LGT recoge la infracción tributaria por presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

- Asimismo, la imputación como ganancia patrimonial no justificada/obtención de renta presunta del patrimonio no declarado recibe un trato claramente diferenciado en el caso de bienes y derechos situados en el extranjero, pues supone en la práctica la imprescriptibilidad de la tributación de dichas rentas, al limitar extraordinariamente la prueba de que la renta con la que se adquirieron los bienes ubicados en el extranjero fue declarada. El apartado segundo del artículo 39 de la LIRPF excluye la invocación de la prescripción para evitar la aplicación del precepto, ya que sólo permite eludir su aplicación “cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto”. Por tanto, a diferencia de lo que ocurre en el apartado primero del artículo 39 de la LIRPF, no cabe que “el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción”, generando de nuevo una evidente discriminación en función de que los bienes ocultos a la Administración tributaria se encontraran en España o fuera de su territorio.

- Por último, la sanción específicamente establecida en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 para el caso de no presentación o presentación fuera de plazo del modelo 720, consistente en el 150 por ciento del importe de la base de la sanción, tampoco resulta comparable con el caso equivalente referido al resto de declaraciones informativas.

b) Conclusión

Por lo tanto, se puede concluir que existe un trato discriminatorio, tanto por lo que se refiere al alcance material de la obligación de declaración como a las

consecuencias jurídicas desfavorables que acarrea el incumplimiento de la misma, basado única y exclusivamente en que los bienes y derechos a declarar se sitúen o no en territorio español.

Ello, sin duda, podría dar lugar a plantear una posible infracción de la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 del TFUE, pues las gravosas obligaciones de información que se imponen a cargo de los contribuyentes en el caso de los bienes y derechos situados en el extranjero y las consecuencias en caso de incumplimiento podrían dificultar las inversiones de los residentes en territorio español hacia otros países, ya sean Estados miembros o terceros países.

La jurisprudencia contenida en las sentencias del TJUE de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC*, C-338/11 y 15 de septiembre de 2011, *Halley*, C-132/10 (TJCE 2011\266), entre otras, establecen que: *“las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados”*.

Debe subrayarse que el TJUE en Sentencias de 11 de junio de 2009, *Passenheim*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157-08 (TJCE 2009\171), y la anteriormente citada de 15 de septiembre de 2011, *Halley*, C-132/10 (TJCE 2011\266), ha tenido ocasión de pronunciarse respecto de sendas normativas de Estados miembros que guardan similitud con la regulación española que estamos analizando.

La primera de las sentencias enjuicia una medida adoptada por los Países Bajos que establecía que en caso de que se oculten a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o rendimientos procedentes de tales activos, el plazo para

practicar la liquidación complementaria es de cinco años cuando dichos activos se poseen en el mismo Estado miembro, pero se amplía hasta doce años cuando se poseen en otro Estado miembro. El TJUE considera que “en lo que respecta a los activos o rendimientos nacionales, como admitió el Gobierno neerlandés en la vista, el plazo para efectuar la liquidación complementaria no se amplía en caso de ocultación a la hacienda pública. Así ocurre con los activos o rendimientos nacionales que no se poseen en una cuenta bancaria o no proceden de tal cuenta y que, por tanto, al no existir obligación de informar sobre ellos a la hacienda pública, no se le han declarado. De ello resulta que, cuando un contribuyente no declara dichos activos o rendimientos nacionales a la hacienda pública, obtiene al cabo de cinco años la certeza de que ya no serán objeto de imposición, mientras que, en caso de no declarar los activos o rendimientos procedentes de otro Estado miembro, tal certeza sólo se produce al cabo de doce años.

(...)

39. Por estas razones, la aplicación a los contribuyentes que residen en los Países Bajos de un plazo ampliado para la liquidación complementaria, en lo que respecta a los activos que poseen fuera de este Estado miembro y a los rendimientos que de ellos obtienen, puede hacer menos atractivo para estos contribuyentes transferir activos a otro Estado miembro, con el fin de beneficiarse de los servicios financieros allí ofrecidos, que mantener dichos activos y obtener servicios financieros en los Países Bajos”.

El TJUE reconoció que la diferencia de trato, a efectos del régimen de prescripción, dependiendo de la localización (nacional o extranjera) de los activos, elementos patrimoniales o rendimientos ocultados a la Administración tributaria constituye una restricción de las libertades de prestación de servicios y libre circulación de capitales, en la medida en que la inversión o localización de capitales y bienes en el

extranjero sólo obtiene la seguridad jurídica de que no recibirá nuevas liquidaciones transcurridos doce años, un período mucho más dilatado que los cinco años exigidos en relación con bienes y derechos situados en territorio holandés (incluso si se ocultaron al Fisco). Tal restricción aparece reforzada por el hecho de que las multas vinculadas a la ocultación de bienes, derechos y rentas obtenidos o mantenidos en el extranjero se calculan por referencia a las liquidaciones de doce años, lo cual no ocurre en los casos puramente nacionales, donde el período de referencia son las liquidaciones realizadas por la inspección en el período de prescripción de cinco años. Por lo anterior, concluyó el TJUE, los contribuyentes pueden verse disuadidos de transferir activos a otro Estado miembro con el fin de beneficiarse de los servicios financieros ofrecidos en otros Estados miembros.

En la segunda de las sentencias, *Halley*, C-132/10 (TJCE 2011\266), se enjuicia el Impuesto sobre Sucesiones belga que establecía una plazo de prescripción para la valoración de las acciones de dos años, siempre que dichas acciones se posean en una sociedad ubicada en Bélgica. Se considera que las acciones se encuentran en dicho Estado miembro cuando la sede de la dirección efectiva de la sociedad se halla en él. No obstante, en el supuesto de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida fuera del territorio belga, tal valoración no es posible y dicho plazo asciende a diez años. Dicha previsión llevó al TJUE a concluir que “la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro distinto al Reino de Bélgica puede tener por consecuencia disuadir a los residentes belgas de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, dado que sus herederos se encontrarán durante más tiempo con la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria” (apartado 24).

En ambas Sentencias el TJUE concluye que ambas normativas vulneran la libre circulación de capitales, en el sentido del actual art. 63 del TFUE, pues las medidas impuestas por ambos Estados miembro pueden disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros.

Aplicando la anterior jurisprudencia al caso español, consideramos que la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero restringe la libertad de movimientos de capitales, porque ante el incumplimiento de un deber de información de carácter formal o cumplimiento tardío, las facultades de comprobación de la Administración tributaria se extienden de manera ilimitada en el tiempo, hasta el punto de configurar un hecho imponible imprescriptible; mientras que si los bienes están situados en territorio nacional, la Administración tributaria dispone del plazo general de 4 años previsto en el art. 66 de la LGT.

2. Justificación de la restricción a la libre circulación de capitales

A la luz de lo expuesto, es preciso determinar ahora si la discriminación existente se encuentra justificada o no por alguna de las razones que permitirían restringir la libre circulación de capitales.

Según el Preámbulo de la Ley 7/2012 la introducción de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero está justificada por la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales y, por la lucha contra el fraude fiscal. Expresamente se afirma que “Esta Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal”, señalando posteriormente que “merece destacarse una serie de medidas que se incorporan al ordenamiento de forma novedosa y con una clara vocación en la lucha contra el fraude, entre ellas, (...) el

establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (...). La globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacen aconsejable el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero”.

A este respecto, el TJUE ya ha declarado que constituyen razones imperiosas de interés general, que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado CE, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales⁴²² y la lucha contra el fraude fiscal⁴²³.

Aunque la normativa española no explicita nada al respecto, la diferente regulación que reciben las ganancias patrimoniales no justificadas y la presunción de obtención de rentas, cuando estas proceden de bienes ubicados en el extranjero, respecto de la que resulta aplicable cuando los bienes ocultados se hallan en territorio español, podría justificarse por las mayores dificultades que encuentra la Administración tributaria española para efectuar las comprobaciones en los primeros casos, como consecuencia de la menor o nula información de que dispondrá cuando la comprobación

⁴²² Véanse en este sentido, en particular, las Sentencias *A*, de 18 de diciembre de 2007 (TJCE 2007, 379), C-101/05, EU:C:2007:804, apartado 55; *X* y *Passenheim-van Schoot* (TJCE 2009, 171), C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartado 55; *Meilicke y otros* (TJCE 2011, 204), C-262/09, EU:C:2011:438, apartado 41, así como *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 36. En relación con esta última sentencia, véase el comentario de J. M. CALDERÓN CARRERO, “La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto *SIAT*, C-318/10”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 356, 2012, p. 84.

⁴²³ Véase, en particular, la Sentencia de 11 de octubre de 2007 [TJCE 2007, 269], *ELISA*, C-451/05, apartado 81.

afecte a bienes situados en el extranjero, así como las especiales dificultades que encontrará para su obtención.

Por tanto, debe admitirse que una norma como la establecida a través de la disposición adicional decimoctava de la Ley 7/2012 contribuye a garantizar la eficacia de los controles fiscales y a luchar contra el fraude fiscal.

En este mismo sentido se manifestó el TJUE en la Sentencia de 11 de junio de 2009, *Passenheim*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157-08 (TJCE 2009\171), cuando examinó si la restricción a la libre circulación de capitales se encontraba justificada. Varios gobiernos (Holanda, Bélgica e Italia) argumentaron que el plazo de prescripción holandés más amplio podía quedar amparado por la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales y la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, exigencias imperativas con una larga tradición ya en la jurisprudencia del TJUE. A juicio del TJUE, una normativa como la holandesa, aunque no incrementa las facultades o competencias de la Administración tributaria de este país, sí que otorga una mayor posibilidad de detección y, en su caso, control y liquidación en casos de ocultación de rentas o elementos patrimoniales y, al mismo tiempo, es un elemento disuasorio de la realización de actividades defraudatorias, por lo que podría considerarse que, en principio, está cubierta por las dos exigencias imperativas de interés general más arriba mencionadas.

La cuestión estriba, en consecuencia, en determinar si efectivamente la norma española resulta proporcionada en relación con los objetivos que persigue.

3. Falta de carácter adecuado y proporcionado de la medida

De acuerdo con la jurisprudencia constante del TJUE, para que una medida restrictiva de la libre circulación de capitales resulte admisible es preciso no sólo que persiga una finalidad de interés general legítima y sea adecuada para la consecución de la misma, sino que, además, es preciso que resulte proporcionada, esto es, que no vaya más allá de lo que se demuestre estrictamente necesario para lograr el objetivo perseguido⁴²⁴. La observancia de este principio es especialmente importante cuando una normativa nacional excluye el trato nacional, de manera absoluta, a las operaciones transfronterizas.

En el caso que nos ocupa se constata por una parte que, al introducir la obligación, el legislador parte de una presunción generalizada de fraude, puesto que la impone con carácter general para todos los bienes y derechos, basándose exclusivamente en su ubicación extramuros de las fronteras españolas, sin que exista ningún otro elemento que suponga un indicio de que tal ubicación responda directamente a una intención defraudadora del titular de los mismos. Además, también resulta evidente que, aun en el caso de que se estimase que la ubicación de los bienes en el extranjero responde a la existencia de un montaje artificial, la norma no ofrece al

⁴²⁴ Véase, Sentencia *Comisión/Francia* (TJCE 2004, 55), apartado 28. En un sentido similar, el TJUE ha señalado en el apartado 37 de la Sentencia de 3 de octubre de 2013, *Itelcar*, C-282/12, que “de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que puede considerarse que no va más allá de lo necesario para prevenir el fraude y la evasión fiscales una legislación que se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una transacción tiene el carácter de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales y que, en cada caso en que no cabe excluir la existencia de tal montaje, el contribuyente pueda presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, los elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción”.

obligado la posibilidad de aportar ninguna justificación al respecto que elimine la obligación de declaración.

Junto a lo anterior, debemos referirnos al hecho de que, desde el punto de vista de la Administración tributaria, puede resultar cierto, al menos a primera vista, que respecto de los bienes y derechos afectados por la obligación de declaración existe una mayor dificultad a la hora de obtener información en relación con la que existe respecto de los bienes y derechos ubicados en España. Sin embargo, no puede olvidarse que existen numerosos instrumentos de intercambio de información tributaria en el seno de la UE⁴²⁵ o de carácter internacional que bien podrían emplearse a estos efectos y que, al

⁴²⁵ El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas anunció en 2014 el compromiso, auspiciado por España, Francia, Alemania, Italia y Reino Unido, y asumido por cuarenta y cuatro países del mundo de progresar en el intercambio automático de información fiscal. Entre los territorios que se suman al acuerdo figuran algunos de los paraísos fiscales más significativos, dependientes o tutelados por el Reino Unido, como son algunas islas anglonormandas (Guernsey, Jersey), la isla de Man, y ciertos territorios de ultramar (Anguila, Bermudas, Vírgenes Británicas, Caimán, Gibraltar, Montserrat e Islas Turcas y Caicos).

Estos compromisos de asistencia mutua van a propiciar, a partir de 2017, la transferencia automática de información sobre cuentas y depósitos abiertos en entidades financieras, desde finales de 2015, a nombre de residentes en los demás países adheridos al acuerdo. El pacto tiene vocación de ampliar su ámbito de aplicación mediante la incorporación de otros países y con él se avanza en el objetivo de establecer una red mundial que permita suplir la ausencia de una autoridad global que ponga barreras a las oportunidades que dan los defraudadores las nuevas tecnologías de información y comunicación. El compromiso está inspirado en los acuerdos FATCA, así denominados por el acrónimo de la legislación sobre obligaciones fiscales relativas a cuentas extranjeras (Foreign Account Tax Compliance Act) aprobada por los Estados Unidos en marzo de 2010. Abreviadamente, estas disposiciones establecen obligaciones a determinadas instituciones financieras extranjeras, de suministro de información sobre cuentas de ciudadanos y residentes en Estados Unidos, sustituibles por un recargo del 30% sobre las rentas de fuente norteamericana. Con el fin de posibilitar jurídicamente el suministro de tales informaciones, otros Estados participan en el proceso mediante acuerdos FATCA que obligan a los respectivos gobiernos a recopilar la información sobre no residentes y transmitirla automáticamente a las autoridades del país de residencia. España firmó un acuerdo FATCA con Estados Unidos el 14 de mayo de 2013.

menos, deberían haber dado lugar a que el legislador estableciera una distinción entre aquellos casos en los que tales instrumentos resultan aplicables y aquellos otros en que no lo son⁴²⁶.

El TJUE ha recordado reiteradamente en sus sentencias que a la hora de apreciar el carácter proporcionado o no de una restricción de las libertades de circulación en el mercado interior debe tenerse en cuenta que en virtud de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁴²⁷ y por la que se deroga la Directiva 77/799⁴²⁸, las autoridades fiscales

⁴²⁶ Sin embargo, pese a la significativa evolución que han experimentado los mecanismos de intercambio de información en la última década, las Administraciones todavía no son tan globales como los contribuyentes, ni utilizan plenamente las posibilidades que ofrecen los mecanismos de intercambio de información, bien por la ausencia de una cultura administrativa de cooperación fiscal internacional, bien por las propias limitaciones estructurales (jurídicas y fácticas) de estos mecanismos, bien por la diferente posición de los países en torno al intercambio de información. En este sentido, J. M. CALDERÓN CARRERO, “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE”, en *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010, p. 1208.

⁴²⁷ El contenido de esta Directiva fue objeto de transposición al Derecho español en dos fases. En primer lugar, a través del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. En segundo lugar, a través del Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

No obstante, no puede pasarse por alto que la Directiva 2011/16/UE establece reglas de mínimos, por lo que resulta posible que los Estados miembros pacten una asistencia mutua más extensa a la prevista en el citado texto, destacando la denominada cláusula de nación más favorecida. A estos efectos, y como acertadamente señala J. M. CALDERÓN CARRERO (“Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 343, 2011, p. 67), no ha de perderse de vista la dificultad que conlleva determinar cuándo un instrumento normativo permite un intercambio más amplio al recogido en la Directiva 2011/16/UE,

del Estado miembro de tributación tienen la facultad de solicitar a las autoridades de otro Estado miembro cualquier información que resulte necesaria para la determinación correcta del impuesto de un contribuyente⁴²⁹.

Al igual que sucedía en la Directiva 77/799/CEE, se han previsto tres formas de intercambio de información entre los órganos responsables de esta función de las Administraciones tributarias de los Estados de la Unión Europea. Concretamente, se trata del intercambio de información previa petición, del intercambio automático de información y del intercambio espontáneo. La novedad aportada por esta Directiva es la de cambiar el eje de los sistemas de intercambio de información anteriores en el sentido de favorecer el desarrollo y la aplicación del intercambio automático de información que se ha convertido en el centro de los instrumentos de cooperación entre administraciones tributarias. Ello supone un cambio notable de perspectiva puesto que en el sistema diseñado por la Directiva 77/799/CEE el desarrollo de la actividad de intercambio de información se centraba en el uso del intercambio de información previo requerimiento entre órganos administrativos. El intercambio automático de información se preveía como una posibilidad a implementar en el futuro previo acuerdo entre los Estados pero lo cierto es que esta posibilidad nunca fue llevada a la práctica.

La entrada en vigor del sistema de intercambio automático de información se ha previsto para el 1 de enero de 2015

debiendo tenerse en cuenta tanto su ámbito de aplicación, como las posibilidades de uso de la información.

⁴²⁸ Para un análisis de esta norma vid. J. M. CALDERÓN CARRERON, “La Directiva 77/799/CEE, de Asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria”, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2009, pp. 1177 a 1205.

⁴²⁹ Así por ejemplo se manifiesta en el apartado 55 de la Sentencia de 9 de octubre de 2014, *Van Caster*, C-326/12 (TJCE 2014\379).

Asimismo, en la Sentencia de 6 de octubre de 2011, asunto C-493/09, *Comisión/ República Portuguesa*, en materia de pagos de dividendos a fondos de pensiones no residentes, el TJUE rechazó como causa de justificación la eficacia del control de las exigencias a las que deben ajustarse los fondos de pensiones para gozar de la exención del impuesto sobre sociedades, basándose, por una parte, en que la exclusión de la exención sin permitir al contribuyente probar que se ajusta a las exigencias de la legislación portuguesa no es proporcionada y, por otra parte, en que la existencia de normativa de intercambio de información y asistencia mutua permitiría a las autoridades portuguesas la recogida de la información pertinente así como la recaudación de las deudas fiscales (apartados 42 y siguientes de la mencionada Sentencia).

Sin embargo, el TJUE en las citadas Sentencias de 11 de junio de 2009, *Passenheim*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157-08 (TJCE 2009\171) y la anteriormente citada de 15 de septiembre de 2011, *Halley*, C-132/10 (TJCE 2011\266), sostiene que no puede afirmarse “de forma general, que la ampliación del período durante el cual esas autoridades pueden emitir una liquidación complementaria en caso de activos o de rendimientos procedentes de otro Estado miembro sea desproporcionada en relación con el objetivo de garantizar el respeto de las disposiciones fiscales nacionales”⁴³⁰. Es necesaria, según la citada jurisprudencia, una valoración circunstanciada de las medidas adoptadas por un Estado miembro para concluir sobre si la misma resulta o no proporcionada en aras a la consecución de los fines que persigue.

En opinión del TJUE, según se manifestó en las sentencias citadas, a fin de apreciar si la normativa controvertida va más allá de lo necesario para garantizar la

⁴³⁰ Apartados 33 y siguientes de la Sentencia de 11 de junio de 2009, *Passenheim*, asuntos acumulados C- 155/08 y C- 157-08 (TJCE 2009\171), y apartados 59 y ss. de la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Halley*, C-132/10 (TJCE 2011\266).

eficacia de los controles fiscales y la lucha contra el fraude fiscal hay que distinguir dos hipótesis.

La primera se corresponde con una situación en la que el contribuyente ocultó a las autoridades de su Estado de residencia la existencia de elementos imponibles en el extranjero y éstas no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos que permita abrir una investigación. En este supuesto, las autoridades tributarias del Estado de residencia están imposibilitadas para dirigirse a las autoridades competentes del otro Estado miembro con el fin de que éstas le trasmitan la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto. Tal conclusión se justifica porque el art. 2 de la Directiva 77/799/CEE, aplicable al caso, sólo admite las solicitudes de intercambio de información previo requerimiento en relación con casos concretos, por lo que sólo será puesto este sistema en funcionamiento si las autoridades nacionales tienen indicios de la existencia de elementos patrimoniales en el extranjero (porque así se lo ha comunicado el contribuyente, un tercero o han tenido acceso a esta información en el marco de la Directiva 2003/48/CEE), sin que tenga relevancia a estos efectos que los Estados miembros no hayan puesto en práctica de forma generalizada un sistema automático de intercambio de información. A la vista de estas consideraciones, no podía pretenderse, como argumentaban los contribuyentes afectados, que el plazo excedía del tiempo necesario para procesar y tramitar las solicitudes de intercambio de información, ya que el mismo está previsto para casos en los que la propia Administración no tiene ningún indicio de que exista un elemento patrimonial en el extranjero que le permita realizar, si procede, las liquidaciones correspondientes.

Al mismo tiempo, resulta razonable que el plazo de prescripción ampliado tampoco esté vinculado a las facultades de obtención de información que tengan las autoridades de otros Estados miembros. Y no es irracional, en estas circunstancias, a

juicio del TJUE, que el plazo de doce años estuviera fijado por referencia al plazo aplicable para las diligencias penales en caso de delito fiscal. Por ello, razonó el TJUE, no puede mantenerse que se vulnera el principio de proporcionalidad por el hecho de que el plazo de prescripción sea distinto en supuestos de ocultación “nacional” o “internacional”, al menos en relación con bienes y derechos no objeto de un intercambio automático de información, ya que el riesgo para el contribuyente de que los elementos patrimoniales ocultados en el extranjero sean descubiertos es netamente inferior que el que se corre ocultando elementos patrimoniales en el propio Estado de residencia.

La segunda hipótesis que estableció el TJUE corresponde a la situación en la que las autoridades tributarias del Estado de residencia posean indicios sobre los elementos patrimoniales situados en otro Estado miembro que permitan iniciar una investigación. En este supuesto, la aplicación del plazo ampliado que no tenga por objeto permitir a las autoridades tributarias recurrir eficazmente a los mecanismos de asistencia mutua entre Estados resultaría desproporcionado. En estos casos, allí donde las autoridades tributarias puedan acudir a los procedimientos arbitrados en la Directiva 77/799/CEE o en los Convenios para evitar la doble imposición con el fin de que les sea comunicada la información necesaria para liquidar el impuesto, el establecimiento de plazos de prescripción más amplios que los fijados para situaciones puramente nacionales resultaría desproporcionada y contraria a la libertad de movimiento de capitales.

Por lo que respecta a la aplicación de sanciones más elevadas (al tenerse presentes un mayor número de ejercicios impositivos) en el caso de plazos de prescripción ampliados relativos a elementos patrimoniales situados en el extranjero, el TJUE no estimó que se estuviera vulnerando el principio de proporcionalidad. Tal situación, razonó el TJUE, no es comparable con la considerada en la Sentencia del TJUE, *Drexler*, C-299/86, o Comisión/Francia, C-276/91, que concluyeron que el

establecimiento de un régimen de sanciones para infracciones en el IVA que era más severo que el caso de importaciones realizadas desde otros Estados miembros que con respecto a operaciones interiores sujetas al impuesto, podía vulnerar el Derecho comunitario. En efecto, en el caso de autos, la imposición de la multa más elevada sólo es consecuencia del hecho de que el período para calcular la cuota defraudada es superior y, por tanto, la base imponible de la multa puede ser también más elevada que en el caso de activos o elementos patrimoniales puramente nacionales. En la medida en que el Derecho de la Unión Europea no se opone al establecimiento de plazos de prescripción más amplios para elementos patrimoniales ocultos en el extranjero, en las condiciones definidas en la sentencia, tampoco puede derivarse que las sanciones vinculadas a las consecuencias de la liquidación de la deuda tributaria descubierta en esos períodos puedan vulnerar los citados preceptos.

En definitiva, lo que viene a sostener el TJUE en ambos asuntos es que si un Estado miembro dispone de indicios que le permitan dirigirse a las autoridades competentes de otro u otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva, de los Convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información u otros instrumentos análogos, con el fin de que tales autoridades comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple dato de que los bienes o derechos a tener en cuenta para la determinación de la deuda tributaria estén en el extranjero no justifica la ampliación general del plazo de que dispone la Administración tributaria para efectuar la liquidación correspondiente. Por tanto, según el TJUE, sería contrario a la libertad de circulación de capitales una medida que ampliara el plazo de prescripción a aquellos casos en que, a pesar de que los bienes y derechos tenidos en cuenta para efectuar la liquidación se sitúen en el extranjero, la Administración tributaria dispusiera de algún

indicio sobre su existencia que le permitiera iniciar una investigación, empleando para ello, cualquiera de los mecanismos normativos existentes.

Con anterioridad a esta relevante sentencia⁴³¹, el TJUE había construido una sólida doctrina, según la cual, la causa de justificación de la vulneración de una libertad del Tratado basada en la supervisión y control fiscal -en relación con la obtención de información fiscal-, solo puede ser esgrimida cuando dicha información fiscal fuera necesaria para comprobar algún requisito fiscal exigible al contribuyente que no puede obtenerse por el Estado en cuestión a través de los mecanismos de intercambio de información disponibles.

La idea anterior resulta aplicable no solo en el caso de movimientos de capitales entre Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, sino

⁴³¹ La extraordinaria relevancia de esta sentencia es apuntada por A. MARTÍN JIMENEZ, “Introducción: Imposición Directa y Derecho Comunitario”, en la obra colectiva dirigida por N. Carmona Fernández, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2012, pp. 1194-1197, señalando que: “Habitualmente, en los procedimientos prejudiciales en materia de aplicación de libertades comunitarias en el ámbito de la imposición directa, han sido los contribuyentes los ganadores netos de las controversias con sus Administraciones tributarias y el impacto de las sentencias del TJCE ha sido importantísimo sobre impuestos del calado del IRPF, el IS, el IP o el ISD. Sin embargo, la presente sentencia apunta en una dirección opuesta: claramente permite –en las condiciones estrictas definidas en la sentencia– a las Administraciones tributarias ampliar sus potestades liquidatorias mediante el establecimiento de plazos de prescripción más elevados en relación con elementos patrimoniales ocultados más allá de las fronteras del Estado de residencia del contribuyente. Se trata, sin duda, de un pronunciamiento que el legislador español podría aprovechar para regular de forma diferenciada la prescripción cuando ha existido ocultación nacional e internacional, como hacen algunos países, en lugar de fijar límites únicos de prescripción relativamente cortos (cuatro años) en el art. 66 LGT. Tampoco cabe desdeñar el impacto que la sentencia puede producir en la interrupción de la prescripción o en la duración máxima de las actuaciones inspectoras allí donde media solicitud de intercambio de información a otros Estados miembros, cuestiones mal reguladas, desde el punto de vista técnico, en nuestra LGT.” Véase también del mismo autor “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en *REDF*, 2009, octubre-diciembre, núm. 144, pp. 1116-1120.

también en los que se refieren a movimientos con terceros Estados. Precisamente en este contexto es en el que hay que interpretar la Sentencia de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, *A/Skatteverket*, en la que el TJUE validó la restricción consistente en la no aplicación de una exención para evitar la doble imposición establecida por un Estado Miembro respecto de las rentas procedentes de un país tercero pero sólo ante la imposibilidad de acceder a una información (tipo de actividad desarrollado por la filial) que era precisamente relevante para determinar si procedía o no la referida exención: “Cuando la normativa de un Estado supedita la concesión de una ventaja fiscal a requisitos cuya observancia sólo puede ser comprobada recabando información de las autoridades competentes de un país tercero, este Estado miembro está facultado, en principio, para denegar dicha ventaja si resulta imposible obtener dichas informaciones del país tercero debido, especialmente, a la inexistencia de una obligación convencional de dicho país de proporcionar información” (apartado 63).

De acuerdo con lo anterior, hemos de concluir que la normativa española presenta serios problemas de compatibilidad con la citada jurisprudencia del TJUE, puesto que prescinde en términos absolutos de la posible existencia de indicios sobre los bienes y derechos situados en el extranjero de los que tenga constancia la Administración tributaria, por ejemplo, a través de la información facilitada por el propio obligado tributario mediante la presentación extemporánea o defectuosa de la declaración de información prevista en la disposición adicional decimoctava.

Por otro lado, distintas son las consideraciones que deben efectuarse cuando no existan indicios acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero, supuesto en que el Estado miembro se encuentra imposibilitado para dirigirse a las autoridades

competentes del otro Estado miembro con el fin de que éstas le transmitan la información para la correcta liquidación del impuesto⁴³².

No obstante, que de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE en estos casos esté justificado un plazo más dilatado para el ejercicio de las actuaciones inspectoras no habilita al Estado miembro a establecer un plazo desproporcionado. En este sentido, en los apartados 69 y 70 de la Sentencia de 11 de junio de 2009, *Passenheim*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (TJCE 2009\171), el TJUE afirma que “en cuanto a la alegación de que el plazo para la liquidación complementaria previsto en el artículo 16, apartado 4, de la AWR se fijó arbitrariamente en doce años, es preciso señalar que, en la medida en que tal plazo se prolongue en caso de ocultación de elementos imponibles a la hacienda pública, no parece desproporcionada la opción de un Estado miembro por limitar temporalmente este plazo y por determinar este límite tomando como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal”. Para concluir afirmando que el plazo de 12 años no sobrepasa lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal.

Si aplicáramos esta última doctrina del TJUE al caso español, podríamos concluir que para los casos en que la Administración tributaria no dispusiera de indicio alguno acerca de la tenencia por parte del obligado tributario de bienes o derechos ocultos situados en el extranjero, no resultaría desproporcionado a efectos de la lucha contra el fraude fiscal y la eficacia de los controles que el plazo de prescripción para comprobar materialmente la situación del obligado tributario y liquidar la deuda correspondiente, se ampliara de los 4 años previstos con carácter general, a los diez años establecidos como periodo de prescripción para los delitos fiscales más graves a que se

⁴³² Apartados 63 y siguientes de la Sentencia de 11 de junio de 2009, *Passenheim*, asuntos acumulados C- 155/08 y C- 157-08 (TJCE 2009\171).

refiere el actual artículo 305 bis de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Sin embargo, el incumplimiento del deber de información sobre bienes situados en el extranjero conlleva que las facultades de comprobación de la Administración Tributaria se extiendan ilimitadamente, lo que determina *de facto* la imprescriptibilidad de la obligación tributaria, medida que resulta absolutamente desproporcionada para la consecución del control efectivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude fiscal.

En virtud de lo anteriormente expuesto, la ampliación del plazo para que la Administración tributaria pueda ejercer las facultades de investigación que legalmente tiene atribuidas cuando el obligado tributario oculta bienes o derechos en el extranjero está justificada cuando la Administración no dispone de indicio alguno acerca de la existencia de ese patrimonio. Sin embargo, dicha ampliación no puede ser ilimitada, por lo que la medida consistente en que el mero incumplimiento de un deber formal de información conlleve que la obligación tributaria devenga imprescriptible, resulta desproporcionada y, en consecuencia, contraria a la libertad de movimiento de capitales reconocida en el artículo 63 del TFUE.

Finalmente, y por lo que se refiere al régimen sancionador, se observa además que su desproporción respecto de la finalidad presuntamente perseguida es tal que, de facto, supone un impedimento para lograrla, al equiparar los supuestos de incumplimiento de las obligaciones de información al cumplimiento extemporáneo, anudando para ambos casos la mayor sanción prevista en el sistema tributario -la exigencia del 150 por ciento de la base de la sanción-, junto al nacimiento de un nuevo hecho imponible imprescriptible e inatacable -la ganancia patrimonial no justificada o la

obtención de una renta presunta-. Es decir, la sanción impuesta una vez incumplido el plazo legal de declaración es de tal magnitud que desincentiva la declaración extemporánea, lo cual, a su vez, impediría a la Administración tributaria la obtención de la información que el legislador parece considerar imprescindible para asegurar una adecuada lucha contra el fraude fiscal.

Por lo tanto, la nueva normativa incorporada tras la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, suscita serias dudas de compatibilidad con las limitaciones derivadas del Derecho de la Unión Europea, por las siguientes razones:

- La obligación de declaración se impone sobre la base de una presunción generalizada de fraude derivada del hecho de que los bienes y derechos afectados se ubican en el extranjero, sin que exista ningún indicio concreto de que tal ubicación responda a un montaje puramente artificial dirigido a eludir la normativa fiscal española y sin permitir que el contribuyente pueda, en su caso, aportar la información oportuna para demostrar la inexistencia del pretendido montaje.

- No se distingue entre aquellas situaciones en las que la Administración tributaria dispone de indicios que le permitan emprender una investigación acerca de los bienes ocultos situados en el extranjero, de aquellas otras en que la Administración no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos.

- No se contempla la posibilidad de regularización voluntaria, pues los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la Ley 27/2014 establecen que la ganancia de patrimonio no justificada y la obtención de la renta presunta derivada de los bienes o derechos situados en el extranjero se imputará en todo

caso “respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información (...)”. Es decir, aun en los casos en que el contribuyente presente la declaración fuera de plazo sin requerimiento previo, se producirá la imputación de una ganancia de patrimonio no justificada o la obtención de una renta presunta, y se impondrá la sanción del 150 por ciento. A nuestro juicio, esta normativa no solo no es coherente con el artículo 179.3 de la LGT que permite la regularización voluntaria, ni con la disposición adicional decimoctava de la misma Ley que admite la declaración extemporánea estableciendo sanciones reducidas para dicho caso, sino que resulta innecesariamente gravosa para el obligado tributario en relación con la finalidad de lucha contra el fraude fiscal que en teoría persigue, e incluso resulta, debido a dicha desproporción, contraria a ese mismo objetivo.

- La cuantía de la sanción es desproporcionada, ya que el incumplimiento de la obligación de información da lugar a la aplicación automática de dos regímenes sancionadores diferentes. Sin embargo, para el resto de supuestos de incumplimiento de obligaciones informativas se prevé la imposición de una única sanción, la del artículo 198 de la LGT (por no presentar la declaración) o la del artículo 199 de la LGT (por presentar la declaración incorrectamente), cuya cuantía es notablemente inferior a la de las primeras y cuya aplicación no es automática, sino que requiere el examen de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad.

- La información que se pretende obtener a través de la declaración 720 puede ser obtenida a través de mecanismos de asistencia mutua entre los Estados, como la Directiva 2011/16/UE y los convenios bilaterales con cláusula de intercambio de información.

Por todo lo expuesto, se considera que la normativa que recoge la obligación de información sobre bienes situados en el extranjero restringe la libre circulación de capitales, pues se trata de una normativa fiscal que no resulta adecuada para lograr el objetivo de interés general en el que supuestamente se fundamenta y resulta desproporcionada en relación con su objeto.

La Comisión Europea ha respondido el pasado 19 de febrero de 2015⁴³³ a la denuncia planteada en 2013 en relación con la obligación de declaración para los residentes españoles de aquellos bienes que tengan en el extranjero con un valor superior a 50.000 euros, señalando que esa obligación podría ser contraria al Derecho de la Unión Europea, por lo que se ha iniciado una investigación (EU Pilot 5652/13/TAXU) con el fin de aclarar el alcance y los efectos de las disposiciones fiscales en cuestión. Informa asimismo que la citada Institución mantuvo una reunión oficial con las autoridades españolas en mayo de 2014 y que como resultado de la investigación, los servicios de la Comisión consideran que en relación con el gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas efectivamente, “parece aplicarse un trato fiscal diferente, ya que cualesquiera activos situados en el extranjero y no declarados al amparo del formulario 720 o declarados fuera del plazo se gravarán como ganancias patrimoniales no justificadas obtenidas en el último período impositivo que aún no haya prescrito. En la práctica y, a diferencia de lo que sucede en el régimen aplicado en el ámbito nacional, el contribuyente no puede probar que estos activos fueron adquiridos en un período impositivo que ya ha prescrito. Además, se le impone una multa del 150 % del impuesto adeudado (...). En relación con este punto, la Comisión opina que, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, la

⁴³³ <http://www.aedaf.es/plataforma/20150219%20Signed%20letter%20to%20Mr%20Duran-Sindreu%20Buxad%E9.pdf>

normativa española podría infringir el Derecho de la UE en lo que se refiere a los activos situados en el territorio de la UE y del EEE y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información. Aun cuando una restricción derivada de un plazo de prescripción más prolongado pueda estar justificada por la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, hace falta, no obstante, que sea proporcionada. El TJUE ha aceptado la aplicación de un período de recuperación más largo exclusivamente cuando «[...] esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del [...] Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación». Así pues, un plazo de prescripción más largo podría no ser compatible con el Derecho de la UE cuando la Administración tributaria dispone ya de datos procedentes de otras fuentes sobre los activos situados en el extranjero, en particular en un marco legal de la UE o del EEE”.

Finalmente la Comisión afirma que tiene la intención de proponer la incoación de un procedimiento de infracción al respecto.

Asimismo, respecto al régimen sancionador específico la Comisión, basándose en la información remitida por las autoridades españolas, entiende que la imposición de multas no es automática y que se tienen en cuenta las circunstancias objetivas de cada caso concreto y el comportamiento del contribuyente. Respecto a la denuncia presentada alegando que el importe de las sanciones impuestas como consecuencia de la no declaración o la declaración fuera de plazo podría ser desproporcionado, ya que se aparta del importe fijado para infracciones similares de las normas fiscales nacionales relativas a la declaración de la renta, señala que “de acuerdo con la información disponible, parece que las sanciones aplicadas en el supuesto de una declaración tuerca de plazo realizada por el contribuyente de forma voluntaria son notablemente inferiores a las impuestas en caso de no declaración o declaración errónea (...); sin embargo, los

servicios de la Comisión tienen la intención de profundizar en este aspecto de la investigación y proponer la incoación de un procedimiento de infracción al respecto, de modo que las sanciones impuestas en relación con esta obligación de declarar se correspondan en mayor medida con sanciones similares impuestas en situaciones estrictamente internas relativas a las declaraciones del impuesto sobre la renta.”

V. Posible vulneración del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales

El Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, aprobado en Roma el 4 de noviembre de 1950, está destinado a asegurar la garantía colectiva de los derechos humanos y libertades fundamentales. Este Convenio fue ratificado por España, entrando en vigor y pasando a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico en 1979.

El Convenio contiene diversas disposiciones que son susceptibles de aplicación en el ámbito tributario, entre las que se encuentra el artículo 1 del Protocolo Adicional número 1, que garantiza el derecho de propiedad del individuo⁴³⁴: *“Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su*

⁴³⁴ Conviene tener presente, tal y como ha venido afirmando de forma reiterada el TEDH, que en la estructura del Artículo 1 del Protocolo pueden distinguirse tres reglas distintas pero no inconexas: la primera de ellas, establecida en la primera frase de su párrafo primero, se refiere al principio general del derecho del individuo al pacífico disfrute de sus posesiones que orientará la interpretación de las demás reglas; la segunda, recogida en la segunda frase del primer párrafo, establece como cualquier privación de la propiedad del individuo deberá estar sujeta al cumplimiento de determinadas condiciones; y, la tercera, contenida en su párrafo segundo, reconoce la facultad de los Estados Parte para reglamentar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general (Vid. Sentencias del TEDH de 23 de septiembre de 1982 [TEDH 1982, 5], núms. 7151/75 y 7152/75, *caso Sporrang and Lönnroth vs. Sweden*, apartado 61; y de 21 de febrero de 1986 [TEDH 1986, 2], núm. 8793/79, *caso James and others vs. The United Kingdom*, apartado 37).

propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas”.

Del tenor literal del párrafo segundo del precepto que acabamos de transcribir se desprende la injerencia del Derecho Tributario en el derecho de propiedad del individuo, al establecer *“sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para garantizar el pago de los impuestos (...)”*. En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) ha reiterado la necesidad de respetar el amplio margen de discrecionalidad del que disponen los Estados Miembros en el ejercicio del poder tributario.

No obstante, esta discrecionalidad de los Estados Miembros no es ilimitada, y así lo ha determinado la jurisprudencia del TEDH estableciendo que en una medida tributaria debe existir un equilibrio justo (*“fair balance”*) entre los intereses generales y la protección de los derechos individuales. La alteración de este equilibrio del artículo 1 en detrimento del derecho de propiedad del contribuyente es el ámbito desde el que debe analizarse si una determinada medida tributaria interfiere en el derecho de propiedad del individuo vulnerando el Convenio.

A este respecto, la jurisprudencia emanada del TEDH, permite identificar una serie de criterios o principios que deben ser respetados por la medida fiscal en cuestión y cuya vulneración da lugar a una injerencia en el derecho de propiedad contraria al Convenio. Estos requisitos son: (i) el respeto del principio de legalidad; (ii) la

persecución de un objetivo de interés general; y, (iii) la existencia de una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo perseguido⁴³⁵.

Conforme a lo expuesto en el apartado III anterior de este Capítulo, la no presentación en plazo de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, impone consecuencias extremadamente gravosas para el contribuyente que regulariza voluntariamente, pues las mismas se dan tanto si se ha presentado la declaración mediando requerimiento previo como si no se produce la intimación. Estas consecuencias son: por un lado, la aplicación de dos regímenes sancionadores diferentes cumulativamente y, por otro, la calificación como ganancia de patrimonio no justificada, en todo caso, de la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos que, estando en el extranjero, no hayan sido incluidos, dentro de plazo, en la declaración informativa.

Consideramos que estas consecuencias son totalmente desproporcionadas, infringiendo el requisito de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo perseguido reconocido por la jurisprudencia del TEDH. Así, en sus Sentencias de 26 de

⁴³⁵ Esta regla no está contemplada explícitamente en el Artículo 1 del Protocolo nº 1 sino que fue introducida inicialmente por el TEDH en su sentencia de 23 de julio de 1968 (TEDH 1968, 3), caso *Belgian Linguistic*, apartado 32; en el ámbito de la interpretación del Artículo 2 del Protocolo nº 1 al Convenio en relación con el Artículo 14, al hacerse referencia a la necesaria relación de «proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo perseguido». Sobre esta base, el Tribunal de Estrasburgo pronto afirmó de forma clara que se trataba de un principio presente en todo el Convenio y que se reflejaba en la estructura del Artículo 1 del Protocolo nº 1 (vid. Sentencia del TEDH del caso *Sporrong and Lönnroth vs. Sweden* [TEDH 1982, 5], apartado 69; cuya línea jurisprudencial fue reiterada, entre otras, por la Sentencia del caso *Pressos compañía naviera, S.A. and Others vs. Belgium* [TEDH 1995, 45], apartado 38). En el ámbito fiscal, una de las primeras manifestaciones de la introducción del test de proporcionalidad podemos encontrarla en la Sentencia del TEDH de 22 de septiembre de 1994 (TEDH 1994, 31), núm. 13616/88, caso *Hentrich vs. France*, apartado 49, manteniéndose hasta nuestros días como muestra la Sentencia del TEDH de 25 de julio de 2013 (JUR 2013, 269717), núm. 27183/04, caso *Rousk vs. Sweden*, apartado 113.

febrero de 2009, caso *Grifhorst c. Francia* (TEDH 2009, 28) y de 9 de julio de 2009, caso *Moon c. Francia* (TEDH 2009,77) relativas a dos supuestos en los que el recurrente había incumplido la obligación de declarar las sumas que trasportaba a los funcionarios de aduana franceses, teniendo como consecuencia la confiscación de la totalidad de las sumas transportadas y la imposición de una multa pecuniaria (en el primer caso del 50 por ciento de la suma confiscada y en el segundo del 25 por ciento de dicha suma), el TEDH estableció al respecto que: “la sanción debía corresponderse con la gravedad de la infracción constatada, en el caso concreto, el incumplimiento de la obligación de declaración”, llegando a la conclusión de que “la sanción impuesta al recurrente, compuesta por la confiscación y la multa, fue desproporcionada en relación con la infracción cometida y que el justo equilibrio no ha sido respetado”.

Asimismo, en las Sentencias de 22 de enero de 2009, caso *Bulves c. Bulgaria* (JUR 2009, 44887) y de 18 de marzo de 2010, caso *Business Support Centre c. Bulgaria* (TEDH 2010, 51), recaídas en dos supuestos en los que al recurrente le fue denegado el derecho a la deducción del IVA soportado porque el proveedor que lo había repercutido lo había registrado en un período diferente a aquel en que el recurrente lo había registrado y deducido, debiendo este último ingresar de nuevo el importe deducido junto con intereses, el TEDH consideró que “*el riesgo de fraude no justifica la imposición de una sanción que va más allá de lo razonable y que supone una carga excesiva para el contribuyente, pues ello conlleva la alteración del justo equilibrio que debe existir entre las exigencias del interés general de la comunidad y la protección del derecho de propiedad del individual, vulnerándose de este modo el artículo 1 del Protocolo Adicional número 1*”.

Por lo tanto, conforme a la jurisprudencia del TEDH, la sanción que acompaña a la no presentación en plazo de la declaración de bienes y derechos situados en el

extranjero denota un claro carácter desproporcionado e implica una carga excesiva para el contribuyente, puesto que por un lado, nos encontramos ante dos multas pecuniarias distintas y, por otro, con la imputación, en todo caso, de una ganancia patrimonial no justificada. Lo que, a la postre, puede significar un gravamen superior al propio valor de los bienes y derechos no declarados.

En definitiva, podemos concluir que no existe la necesaria relación de proporcionalidad exigida entre la sanción prevista y el incumplimiento de la obligación de información en cuestión, alterándose de este modo el equilibrio del artículo 1 del Protocolo número 1 del Convenio en detrimento del derecho de propiedad del contribuyente que regulariza su situación de manera voluntaria, y produciendo una vulneración del mencionado artículo.

Por otro lado, también se podría llegar a cuestionar la compatibilidad del régimen que estamos analizando con el principio de legalidad establecido en el artículo 1 del Protocolo del Convenio. Así, la jurisprudencia del TEDH ha establecido que *“cuando se habla de “ley”, el artículo 1 del Protocolo número 1 alude al mismo concepto que se encuentra a lo largo de todo el Convenio. Este concepto requiere en primer lugar que las medidas tengan una base legal doméstica. Además, este concepto se refiere a la calidad de la ley (“quality of law”) en cuestión, debiendo ser accesible para las personas afectadas, precisa y previsible en su aplicación”*⁴³⁶.

Así, en su Sentencia de 14 de octubre de 2010, caso *Shchokin c. Ucrania* (JUR 2010, 342527), referente a un supuesto en el que el impuesto sobre la renta del

⁴³⁶ Vid. Sentencias del TEDH de 14 de octubre de 2010 (JUR 2010, 342527), núms. 23759/03 y 37943/06, caso *Shchokin vs. Ukraine*, apartado 50, 20 de septiembre de 2011 (JUR 2011, 328749), núm. 14902/04, caso *Yukos vs. Russia*, apartado 559, 25 de octubre de 2012 (JUR 2012, 338098), núm. 71243/01, caso *Vistiņš and Perepjolkins vs. Latvia*, apartado 96 y 16 de julio 2013 (JUR 2013, 252867), núm. 41064/05, caso *Hadzigeorgievi vs. Bulgaria*, apartado 6.

recurrente es recalculado y, consiguientemente incrementado, debido a la aplicación por parte de la inspección de una Instrucción en lugar del Decreto del Impuesto sobre la Renta, el TEDH concluyó que “*la falta de la claridad y precisión necesarias en la norma doméstica, dando lugar a diversas interpretaciones en una cuestión fiscal tan importante, vulneró el requisito de “calidad de la ley” recogido en el Convenio (...) las anteriores consideraciones son suficientes para que el Tribunal considere que la injerencia en el derecho del propiedad del recurrente no fue conforme al requisito de legalidad perseguido por el Artículo 1 del Protocolo número 1. Por lo tanto, se ha producido una vulneración de dicho precepto*”.

Se trataría, en definitiva, de que los contribuyentes afectados puedan determinar sin una dificultad excesiva el ámbito de aplicación y alcance de la medida tributaria aprobada por el legislador para, de este modo, poder actuar en consecuencia. Esto no significa que sólo resulten admisibles a la luz del Artículo 1 del Protocolo n° 1 aquellas normas tributarias configuradas con un nivel máximo de certeza jurídica de forma tal que excluyan cualquier “margen de interpretación”⁴³⁷, sino que tan sólo se pretende limitar la posibilidad de que la configuración de la norma sea tan abierta que, en la práctica, suponga una transferencia del poder tributario a las autoridades fiscales de manera que éstas puedan discrecionalmente y sin apenas límites definir su ámbito de aplicación y efectos⁴³⁸.

⁴³⁷ En este sentido, con carácter general, vid. Sentencia del TEDH del caso *The Sunday Times vs. The United Kingdom*, apartado 49.

⁴³⁸ J. M. CALDERÓN CARRERO y A. QUINTAS SEARA, “Litigios de precios de transferencia y protección del Convenio Europeo de Derechos Humanos: el caso Yukos”, en *Carta Tributaria*, n° 21-22, 2012, p. 12.

Teniendo en cuenta lo anterior, consideramos que las disposiciones introducidas por la Ley 7/2012 carecen de la claridad y precisión exigidas, y ello por los motivos que exponemos a continuación.

En primer lugar, la Administración tributaria ha publicado una recopilación de preguntas frecuentes formuladas por los contribuyentes sobre la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero contenida en la disposición adicional decimoctava. En el documento que contiene la recopilación, la Agencia Tributaria establece que *“se trata de aclarar tanto el ámbito objetivo y subjetivo de la obligación, como el contenido de la misma, los aspectos relacionados con el régimen sancionador y cuestiones de carácter puramente técnicas”*.

En segundo lugar, es destacable la dispersión de la normativa que regula esta obligación de información en el ordenamiento jurídico. Por un lado, la propia obligación junto con uno de los dos regímenes sancionadores se recogen en la disposición adicional decimoctava de la LGT; por otro lado, el segundo régimen sancionador (i.e. la sanción del 150%) se encuentra recogido en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012; y, por último, la imputación de la ganancia de patrimonio no justificada se recoge en los artículos 39.2 de la LIRPF y del 121.6 de la Ley 27/2014.

Por lo tanto, atendiendo a la falta de claridad y a la dispersión normativa que rodean a la obligación de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, existe un incumplimiento del requisito de legalidad exigido por el Convenio, produciéndose una injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente que vulnera el artículo 1 del Protocolo número 1.

VI. Posible inconstitucionalidad de las normas que regulan el incumplimiento de la obligación informativa

Asimismo, las nuevas exigencias de información, así como las graves consecuencias, tanto tributarias como sancionadoras, derivadas de su incumplimiento suscitan no pocas dudas de compatibilidad con las exigencias constitucionales derivadas de algunos principios que vertebran el Derecho Tributario y la potestad punitiva del Estado.

Para ello, nos referiremos por separado a la ganancia patrimonial regulada en los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la Ley 27/2014 y a la sanción prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

A. Ganancia patrimonial no justificada y presunción de obtención de rentas

1. Infracción del principio de seguridad jurídica

A partir de la modificación operada por la Ley 7/2012 el anterior régimen⁴³⁹ deja de resultar de aplicación cuando la ganancia patrimonial no justificada o la presunción de obtención de rentas, procede de bienes situados en el extranjero,

⁴³⁹ La normativa hasta entonces vigente consideraba ganancia de patrimonio no justificada a efectos del IRPF los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se correspondiera con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente. La ganancia patrimonial no justificada se integraba en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubrieran los bienes o derechos. En relación con la presunción de obtención de rentas prevista en el entonces vigente TRLIS, se consideraban adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad correspondiera al sujeto pasivo y no se hallasen registrados en sus libros de contabilidad. La renta así presumida se imputaba al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos. En ambos casos, tanto para la imputación temporal de la ganancia patrimonial no justificada, como de la renta presuntamente obtenida, el legislador admitía la posibilidad de que el sujeto pasivo probase que la renta había sido obtenida en otro ejercicio.

respecto de los que no se haya dado cumplimiento del deber de información. En estos casos, tanto a efectos del IRPF como del IS, la ganancia patrimonial no justificada o la renta presuntamente obtenida se imputará “en todo caso” al último de los ejercicios no prescritos, salvo que el sujeto pasivo demuestre que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o con periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente del impuesto de que se trate.

La nueva regulación consagra una retroactividad de grado máximo ya que despliega efectos sobre situaciones pasadas no sólo ya consumadas sino prescritas. Con base en la actual normativa, una obligación tributaria ya extinguida “renace” para desplegar plenos efectos, tanto tributarios como sancionadores, sobre situaciones pasadas ya consolidadas.

Y si bien la retroactividad de las normas tributarias no está totalmente proscrita⁴⁴⁰, tal y como analizamos en el Capítulo IV, puede tildarse de lesiva desde

⁴⁴⁰El Tribunal Constitucional en la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, recuerda su doctrina en relación con los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

a) En primer lugar, hemos declarado que «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado» en el art. 9.3 CE, pues el «límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. (...) No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquéllas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 CE, por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental» (STC 173/1996, FJ3.º, que se apoya en las SSTC 27/1981, FJ10º , 6/1983, FJ3º, 126/1987, FJ9º, y 150/1990, FJ 8.º). Así pues, «fuera de las materias respecto de las que el art. 9.3

CE veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno, disponiendo éste, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política» (STC 150/1990, FJ 8º). La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal (Sentencias del TC 126/1987, 197/1992 y 173/1996, FJ3º).

b) Ahora bien, también hemos declarado que «afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, FJ9º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional» (STC 173/1996, FJ3º).

c) Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, también hemos señalado que dicho principio, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, FJ11), ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, FJ 8.º).

Determinar, en consecuencia, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987, FJ11º, 150/1990, FJ8º y 173/1996, FJ3º).

d) Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante a tenor de la doctrina de este Tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 126/1987 FJ 11, 12 y 13, STC 197/1992, FJ4º y STC 173/1996, FJ 3º)."

el punto de vista constitucional cuando su articulación por el legislador vulnere alguno de los principios consagrados en el artículo 9.3 de la Constitución, en particular, el principio de seguridad jurídica.

El juicio de constitucionalidad de las normas tributarias es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1987, FJ 11º, 150/1990, FJ 8º, 197/1992, FJ 4º, 173/1996, FJ 3º, 182/1997, FJ 11º, 234/2001, FJ 10º, 89/2009, FJ 3º, y 116/2009, FJ 3º).

En cuanto a los grados de retroactividad, a los que ya nos hemos referido en el Capítulo IV, la doctrina constitucional (véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1987, FFJJ 9º a 11º, 197/1992, FJ 4º, 173/1996, FJ 3º, 182/1997, FJ 11º.d), 89/2009, FJ 3º, y 116/2009, FJ 3º) distingue entre retroactividad auténtica o de grado máximo, e impropia o de grado medio. La primera se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas y consumadas con anterioridad a su entrada en vigor, en cuyo caso sólo exigencias cualificadas de interés general podrían justificar el sacrificio del principio de seguridad jurídica. La retroactividad impropia o de grado medio tiene lugar cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas o periclitadas, y su licitud o ilicitud dependerá de las circunstancias concurrentes en cada caso, que han de ponderarse tomando en consideración, de una parte, la exigencias propias de la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden justificar la modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como la finalidad de la medida, su “previsibilidad”, su importancia cuantitativa u otros factores similares.

En nuestra opinión la retroactividad contemplada en los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la Ley 27/2014 es de grado máximo, pues afecta a la tributación de rentas correspondientes a ejercicios en los que la potestad de la Administración a liquidar la deuda tributaria se halla prescrita. Por lo que conforme a lo expuesto, tan sólo “exigencias cualificadas de interés general” podrían justificar la previsión retroactiva de la norma (Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1987, FJ 1º, 192/1997, FJ 11º”).

La medida introducida por el legislador introduce un grado de retroactividad desconocido hasta el momento, pues afecta a obligaciones tributarias ya extinguidas alterando el cómputo de la prescripción con efectos retroactivos y pretendiendo, además, derivar graves consecuencias sancionadoras, lo que infringe el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la CE, al hacer “*renacer*” una renta tributable.

2. Infracción del principio de capacidad económica

En los términos que ya han sido expuestos, a la luz del apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF y del apartado 6 del artículo 121 de la Ley 27/2014, el incumplimiento del deber de presentar la declaración informativa sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero determina “en todo caso” la obtención de una ganancia patrimonial no justificada o de una renta presuntamente obtenida que se imputará al último de los ejercicios no prescritos; limitándose la prueba en contrario a la acreditación por parte del sujeto pasivo de que los bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviera la consideración de sujeto pasivo del impuesto de que se trate.

La redacción de los arts. 39.2 y 121.6 alteran el régimen original de las ganancias patrimoniales no justificadas y de la presunción de obtención de renta, respectivamente, cuando el patrimonio oculto se halla en el extranjero. La nueva normativa referida a estos supuestos señala que “en todo caso” los bienes ocultos tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificada, que se imputará al periodo más antiguo de los no prescritos, admitiendo prueba en contrario, pero de carácter tasado, pues solo se admite la demostración de que los bienes y derechos ocultos en el extranjero han sido adquiridos con rentas declaradas o bien con cargo a rentas que fueron obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales el obligado tributario no tenía la condición de sujeto pasivo del impuesto. De manera tal que la redacción de los preceptos señalados excluye la posibilidad de que el sujeto demuestre que era titular de los bienes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción o que las rentas fueron obtenidas en un ejercicio posterior al periodo más antiguo de entre los no prescritos, con lo que la obligación tributaria deviene de facto imprescriptible.

Dicha configuración convierte la presunción *iuris tantum* en una presunción *iuris et de iure*, por lo que con el loable fin de luchar contra el fraude fiscal, se pueda llegar a someter a gravamen manifestaciones de capacidad económica inexistentes o ficticias, contraviniendo las exigencias derivadas del principio de capacidad económica.

Dicho principio ha sido desarrollado de forma prolífica por la doctrina constitucional en numerosas Sentencias, pudiendo citar a modo de ejemplo las dictadas con número 150/1990, de 4 de octubre; 221/1992, de 11 de diciembre⁴⁴¹;

⁴⁴¹ Así, por ejemplo, en su Sentencia de 11 de diciembre de 1992, define el principio de capacidad económica tal y como sigue (FJ4°): “Para resolver adecuadamente la cuestión

194/2000, de 19 de julio; 189/2005, de 7 de julio; 19/2012, de 15 de febrero, y un largo etcétera. Para el Tribunal Constitucional basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, FJ 13). El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos

propuesta es necesario precisar el significado y alcance del principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 del Texto Constitucional. Este Tribunal ha declarado en ocasiones precedentes que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4., y 150/1990); la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria (STC 76/1990, fundamento jurídico 3.). Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, fundamento jurídico 13). El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”.

supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia. Es precisamente este último límite el que se rebasa con los artículo 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la Ley 27/2014, pues su aplicación permite sujetar a tributación como ganancias patrimoniales no justificadas no sólo rentas que ni son patrimoniales ni son no justificadas, sino supuestos en los que ni siquiera existe tal renta.

En este sentido, y centrándonos únicamente en los supuestos de regularización voluntaria, en los que el contribuyente fuera capaz de justificar la procedencia de los bienes y derechos, se estaría infringiendo el principio constitucional consagrado en el artículo 31.1 de la CE, pues manifestaciones de capacidad económica equivalentes, podrían verse sometidas a una tributación disímil por el mero hecho de cumplir voluntaria, aunque extemporáneamente, con una obligación formal.

En nuestra opinión, los preceptos analizados incorporan una auténtica ficción jurídica que pretende privar de todo efecto la acreditación por parte del sujeto pasivo del periodo impositivo en que efectivamente se obtuvieron las rentas origen del patrimonio oculto, pues la normativa que aquí nos ocupa no admite prueba de que las rentas con que fueron adquiridos los bienes ocultos en el extranjero proceden de ejercicios distintos del último periodo no prescrito,

En este sentido resulta oportuno traer a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000, donde se juzgaba la constitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que había sido introducida precisamente con la finalidad legítima de evitar el fraude fiscal y disponía lo siguiente: “En las transmisiones onerosas por actos

«inter vivos» de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando el valor comprobado a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de este y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, este último sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo”.

En síntesis, el Tribunal reprocha que en dicha disposición, se establecía una presunción que no admitía prueba en contrario, por el mero hecho de existir una diferencia porcentual entre el valor declarado por las partes y el valor comprobado, que llevaba aparejada como consecuencia un agravamiento fiscal, sin admitir excepciones ni otras posibles justificaciones aportadas por los contribuyentes. Estableciendo, además, la ficción de la existencia de un acto de liberalidad⁴⁴².

⁴⁴² En concreto, el Tribunal Constitucional consideró en su fundamento jurídico séptimo que: “El precepto impugnado viene, por tanto, a establecer una presunción «iuris et de iure» de defraudación en aquellos casos en los que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como «valor real», otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza. Es decir, y para evitar el fraude fiscal que se produce o podría producir en uno de los tributos que gravan las transmisiones onerosas «inter vivos», la Ley se limita a establecer un tope a partir del cual las diferencias entre el valor comprobado y el declarado, amén de las consecuencias tributarias previstas con carácter general en el ordenamiento tributario para tales negocios jurídicos, llevarán aparejada un «agravamiento fiscal». La norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor. Por otra parte, el precepto establece la ficción de la existencia de un acto de liberalidad. En efecto, por el solo hecho de que se haya consignado un valor en el documento que refleja la transmisión sensiblemente inferior al comprobado por la Administración, finge sin admitir prueba en contrario, que el transmitente ha donado al adquirente una cantidad equivalente al exceso comprobado y, en consecuencia, grava dicha operación como si de una transmisión a título lucrativo

De forma análoga, los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la Ley 27/2014 establecen una presunción de generación de una ganancia patrimonial no justificada que no admite prueba en contrario y que se acompaña de una sanción del 150 por ciento de la cuota correspondiente. El presupuesto para tal presunción es el incumplimiento de un plazo para la presentación de una declaración informativa. Y no se admiten excepciones, ni posibles justificaciones aportadas por los contribuyentes, aun en casos de cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo. Estableciendo, asimismo, la ficción, consistente en una renta inexistente, pues se trata de un patrimonio: el legislador ha optado por equiparar dicho patrimonio a una renta en todo caso, considerándolo una ganancia patrimonial no justificada, sin admitir, prueba en contrario, y por lo tanto, alejándolo del hecho imponible del IRPF, definido en el artículo 6 de la LIRPF como “la obtención de renta por el contribuyente”, componiendo dicha renta (i) los rendimientos del trabajo, (ii) los rendimientos del capital, (iii) los rendimientos de actividades económicas, (iv) las ganancias patrimoniales y (v) las imputaciones de renta establecidas por la Ley.

De la manifestación de un patrimonio, cuya naturaleza resultase debidamente justificada por el contribuyente, por definición, no puede colegirse una ganancia patrimonial, y menos aún, no justificada, y, por tanto, de ella no se podría derivar la realización del hecho imponible descrito en el artículo 6 de la LIRPF.

se tratase. Esto es, establece la ficción de que cuando en la transmisión onerosa de un bien o derecho se declara un valor inferior en cierta cantidad al valor real, se ha producido la donación de parte del bien transmitido, y, además, grava esa diferencia entre el valor declarado por las partes y el comprobado por la Administración, no sólo como una transmisión a título lucrativo, sino también como transmisión a título oneroso («sin perjuicio de la tributación que corresponda» por el ITP, dice claramente la norma recurrida); es decir, grava una misma adquisición o, más exactamente, un tramo de la misma (el equivalente al exceso comprobado), como una donación y como una compraventa.”

Asimismo, señalaba el Tribunal Constitucional⁴⁴³ que, siendo la finalidad perseguida con la disposición adicional cuarta evitar el fraude fiscal, se estaba dispensando un mismo trato a situaciones disímiles, que suponían tratar igual al defraudador del que no lo era, conclusión que fácilmente puede colegirse de la regularización voluntaria pues no nos resulta coherente dispensar el mismo trato a quienes, aunque extemporáneamente, declaran el patrimonio hasta entonces oculto, que a quienes lo ocultan al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado

⁴⁴³ Señala el Tribunal Constitucional en la citada sentencia que “No resulta ocioso poner también de manifiesto que estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber: hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario (en las que resultan aplicables los arts. 77 y siguientes LGT y el procedimiento previsto en el Real Decreto 1930/1998); en las que se ha simulado el verdadero negocio (supuestos en los que el ordenamiento tributario prevé el empleo de los instrumentos recogidos en los arts. 25 y 28 LGT); o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de transmisión [para los que, en principio, está prevista una mera liquidación complementaria con exigencia de los correspondientes intereses de demora, por cuanto el art. 77.4 d) LGT prevé la correspondiente causa excluyente de la responsabilidad para tales casos]. Desde luego, si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 CE). Tampoco parece demasiado congruente con el fin perseguido la no aplicación de los efectos de la disposición adicional cuarta a las entregas de bienes y derechos sujetas –y no exentas– al IVA, por cuanto exactamente el mismo comportamiento fraudulento puede tener lugar en las entregas de bienes que se efectúan en una actividad económica (tráfico mercantil) que en las transmisiones onerosas que se producen dentro del tráfico civil; ni, en fin, que las consecuencias negativas para el patrimonio que se anudan a la conducta que se presume elusiva del deber de contribuir dependan del impuesto por el que se someta a tributación el exceso comprobado (el IRPF, el IS o el ISD, según corresponda).

Finalmente, el Tribunal concluye sobre la desproporcionalidad de la medida, declarando la inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta, recordando que si bien la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (Sentencias del TC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 3, 214/1994, de 14 de julio, FJ. 5 y 46/2000, de 17 de febrero, FJ. 6), en todo caso, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que “quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (Sentencias del TC 221/1992, FJ. 4 y 214/1994, FJ. 5). Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable las normas que regulan el incumplimiento de la obligación informativa, por lo que consideramos inconstitucional los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la Ley 27/2014.

B. Inconstitucionalidad de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012

1. *Non bis in ídem*

El principio *non bis in ídem*⁴⁴⁴ ha sido prolijamente desarrollado tanto por la doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo⁴⁴⁵, como por la doctrina del Tribunal Constitucional⁴⁴⁶.

⁴⁴⁴ Este principio, que constituye un verdadero derecho fundamental del ciudadano en nuestro Derecho, ha sido reconocido expresamente también en los textos internacionales orientados a la protección de los derechos humanos, y en particular en el art. 14.7 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos de la ONU y en el art. 4 del Protocolo núm. 7 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales, protegiendo al ciudadano, no sólo frente a la ulterior sanción -administrativa o penal-, sino frente a la nueva persecución punitiva

El citado principio tiene su anclaje constitucional en el art. 25.1 de la CE, en la medida en que este precepto constitucionaliza el principio de legalidad en materia sancionadora en su doble vertiente material (principio de tipicidad) y formal (principio de reserva de Ley).

Según la doctrina del Tribunal Constitucional, el principio *non bis in ídem* tiene una doble dimensión: i) la material o sustantiva, que impide sancionar al mismo sujeto en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento, y que “tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada” (Sentencias del TC 154/1990, de 15 de octubre, FJ. 3, 177/1999, de 11 de octubre, FJ. 3 y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, FJ 2), y ii) la procesal o formal, que proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, y que tiene como primera concreción “la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal” (Sentencias del TC 2/2003, de 16 de enero, FJ. 3 y 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3).

Este principio, no obstante, no sólo incluye la incompatibilidad de sanciones penal y administrativa por un mismo hecho en procedimientos distintos correspondientes a órdenes jurídicos sancionadores diversos, sino que en la medida

por los mismos hechos una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado -absolución o sanción- del mismo.

⁴⁴⁵ Pudiendo citar a este respecto las Sentencias de 11 de abril de 2014, dictada en el recurso de casación número 164/2013 y 22 de septiembre de 2008, dictada en el recurso de casación 394/2006.

⁴⁴⁶ STC 2/1981, de 30 de marzo, 189/2013, de 7 de noviembre, 188/2005, de 7 de julio y 2/2003, de 16 de enero, entre otras.

en que el *ius puniendi* del Estado es único, el principio *non bis in idem* opera también internamente dentro de cada uno de estos ordenamientos en sí mismos considerados –el penal y el administrativo sancionador-, proscribiendo, cuando exista una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento, la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores, respectivamente, tal y como preceptúa el art. 133 de la Ley 30/1992.

En síntesis, la triple identidad constituye el presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en *bis in idem*, y delimita el contenido de los derechos fundamentales reconocidos en el art. 25.1 de la CE, ya que éstos no impiden la concurrencia de cualesquiera sanciones y procedimientos sancionadores, ni siquiera si éstos tienen por objeto los mismos hechos, sino que estos derechos fundamentales consisten precisamente en no padecer una doble sanción y en no ser sometido a un doble procedimiento punitivo, por los mismos hechos y con el mismo fundamento.

El apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la LGT contempla el régimen de infracciones y sanciones previsto para el incumplimiento del deber de información sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero. En los términos ya señalados, la normativa contempla dos tipos infractores; no presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional; y la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. Para cada tipo infractor se prevé una sanción cuyo importe se hace depender de la gravedad del incumplimiento.

Asimismo, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 dispone que la aplicación de los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la Ley 27/2014 se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

Tras la lectura de los párrafos precedentes, no cabe duda de que nos encontramos ante una situación en la que existe identidad de sujeto, hechos y fundamentos.

La Administración ha pretendido justificar que la sanción prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 se fundamenta en la no declaración de la renta y que las previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT se fundamentan en la no presentación de la declaración informativa (modelo 720) en plazo o en plazo pero incorrectamente. No obstante, la configuración del tipo infractor de aquella disposición se remite directamente al artículo 39.2 de la LIRPF, que a su vez hace depender la generación de la renta ficticia (la ganancia patrimonial no justificada) de la falta de presentación de declaración en plazo.

Siguiendo el criterio establecido por la Ley 30/1992, la LGT empieza la regulación de la potestad sancionadora en materia tributaria exponiendo los principios que la rigen. Con carácter general, el artículo 178.1 de la LGT se remite a “los principios reguladores en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley”, enunciando a continuación de modo particular “los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia”.

Pues bien, el particular régimen sancionador previsto para los incumplimientos del deber de información sobre bienes y derechos situados en el

extranjero, por un lado, y para la aplicación de las ganancias patrimoniales injustificadas o la presunción de obtención de renta, por el otro, vulneran el principio de no concurrencia consagrado en el art. 178 de la LGT, debiendo ser declarado inconstitucional también por este motivo el conjunto de medidas adoptadas por el legislador.

2. Vulneración del principio de presunción de inocencia

A lo anterior ha de añadirse que la técnica legislativa empleada es defectuosa al configurarse el tipo infractor como una sanción objetiva (por el mero transcurso del plazo de presentación de la declaración informativa) y automática (se incurre en responsabilidad inmediatamente después de la falta de presentación en plazo).

La mera lectura de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 evidencia su carácter objetivo y automático. Transcribimos su contenido para mayor claridad: “La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción”.

A su vez, recordemos que el artículo 39.2 de la LIRPF dispone: “En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de

bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. En consecuencia, si la aplicación de lo dispuesto en los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la Ley 27/2014 determinan la comisión de una infracción tributaria, y dicho artículos se aplican cuando no se presenta en plazo la declaración informativa, el tipo infractor lo constituye la falta de presentación en plazo de la declaración, y por tanto, la sanción se determina por causas objetivas y en el mismo instante en que tenga lugar el incumplimiento de la obligación formal, ya sancionada a su vez por la LGT, conforme a lo señalado anteriormente.

Y en este sentido, debe destacarse que la incorporación de un régimen de responsabilidad objetiva resulta abiertamente opuesto a las garantías más elementales derivadas del principio de culpabilidad reconocido en la Constitución Española, en su interpretación dada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁴⁴⁷ que, desde sus primeros pronunciamientos ha advertido el carácter subjetivo de la responsabilidad sancionadora que impide, por tanto, la exigencia de esta clase de responsabilidad por el mero resultado y sin atender a la conducta del obligado tributario; en concreto, al elemento intencional y a la diligencia del sujeto.

Así pues, la configuración de la sanción prevista en la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012 resulta contraria a la jurisprudencia reiterada por el Tribunal Supremo, ya que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad (sirvan

⁴⁴⁷ Vid., entre otras, las Sentencias del TC 2/1981 (RTC 1981, 2), 219/1988, de 22 de noviembre; 76/1990, de 26 de abril; 246/1991, de 19 de diciembre o 120/1994, de 25 de abril.

por todas las Sentencias del TS de 9 de septiembre de 2012, rec. 6497/2012, 1 de febrero de 2010, rec. 6906/2004 y 6 de junio de 2008, rec. 146/2004).

Así lo ha puesto también de manifiesto, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en su sentencia de 20 de junio de 2005 (recurso de amparo nº 2096/2002), al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia⁴⁴⁸ cuando “se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio”, y que “no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere”.

3. Infracción del principio de proporcionalidad y del derecho de igualdad

También cabe criticar la sanción prevista en la Ley 7/2012 desde la perspectiva de la falta de razonabilidad de la norma.

⁴⁴⁸ Según J. L. VÁZQUEZ SOTELO (*Presunción de inocencia e íntima convicción del Tribunal*, Bosch, Barcelona, 1984, pp. 271 y ss.) este derecho fundamental funciona sobre el siguiente razonamiento legal: la falta de prueba de la culpa equivale a la prueba legal de la inocencia, que la ley establece y anticipa para todos los ciudadanos, a reserva de lo que resulte en cada caso concreto. Este autor define la presunción como la inducción de la existencia de un hecho (desconocido) partiendo de la existencia de otro, probado o fijado en el proceso (hecho conocido), los cuales quedan comunicados o conectados entre sí mediante una relación causal o lógica que se establece entre ellos de acuerdo con lo que normalmente sucede. Por lo tanto, la presunción es un procedimiento lógico-deductivo que permite relacionar dos hechos en una relación de causalidad o de dependencia entre sí, sobre la base de una regla de experiencia codificada por el legislador o aplicada por el Juez.

Si bien el principio de proporcionalidad⁴⁴⁹ y razonabilidad de la norma no se recoge expresamente en la Constitución, el Tribunal Constitucional⁴⁵⁰ considera que su aplicación sirve como regla para medir el respeto al contenido esencial de los derechos y libertades consagrados por la CE. En concreto, dicho Tribunal entiende que tal principio se infiere de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la CE, que dispone: “Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a)”.

Asimismo, ha sostenido su aplicación sobre la base de lo dispuesto en el artículo 10.2 de la CE y la aplicación de la jurisprudencia del TEDH, como señaló en su Sentencia número 50/1995, de 23 de febrero, dictada en el recurso de amparo número 709/1991: “Este principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el art. 9 de nuestra Constitución.

⁴⁴⁹ Se ha señalado que el principio de proporcionalidad constituye un límite a la obtención de información por parte de la Administración. Sobre la proporcionalidad como límite, vid. A. MENESES VADILLO, “El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la Administración tributaria”, Civitas, 2000, p. 203; M. E., SÁNCHEZ LÓPEZ, *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, 2001, p. 130. Igualmente, L. M., ALONSO GONZÁLEZ, “El número de identificación fiscal y las obligaciones de información”, en *REDF*, núm. 68, 1990, p. 498, para quien, pese a no plasmarse de forma concreta en la LGT, “cabe plantearse la posibilidad de aplicar directamente a las relaciones derivadas de los requerimientos formulados por la Administración a terceros en materia de suministro de información, el principio de proporcionalidad”.

⁴⁵⁰ STC 62/1982 (RTC 1982, 62).

Por otra parte, ha sido configurado también jurisprudencialmente por el TEDH⁴⁵¹, cuya recepción se impone en este ámbito desde la propia Ley suprema (art. 10.2 de la CE), como hemos dicho tantas veces que excusa su cita.

El Tribunal Constitucional también ha señalado que no cabe sustentar la infracción del principio de proporcionalidad de forma autónoma, sino en conexión con la vulneración de otros principios y valores constitucionales⁴⁵². El Tribunal Constitucional ha derivado el principio de proporcionalidad de otros principios y valores constitucionales como la justicia⁴⁵³, el Estado de Derecho⁴⁵⁴, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos⁴⁵⁵ o la dignidad de la persona⁴⁵⁶ y es en el ámbito de los derechos fundamentales donde cumple su función más importante ya que a través de él se trata de establecer restricciones a las actuaciones de los poderes públicos que incidan sobre tales derechos.

⁴⁵¹ Constituyen hitos en esta materia los casos Chappell y Niemietz (Sentencias de TEDH de 30 de marzo de 1989 y de 16 de diciembre de 1992).

⁴⁵² Así, en la Sentencia número 55/1996, de 28 de marzo, dictada en las cuestiones de inconstitucionalidad números 961/1994, 1125/1995 y 2736/1995, señaló: “Dicho con otras palabras, desde la perspectiva del control de constitucionalidad que nos es propio, no puede invocarse de forma autónoma y aislada el principio de proporcionalidad, ni cabe analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta desproporcionada o no. Si se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: sólo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad”.

⁴⁵³ Vid. SSTC 160/1987 (RTC 1987, 160); 50/1995 (RTC 1995, 50); 173/1995 (RTC 1995, 173).

⁴⁵⁴ SSTC 160/1987 (RTC 1987, 160); 85/1992 (RTC 1992, 85); 11/1993 (RTC 1993, 11).

⁴⁵⁵ Vid. SSTC 66/1985 (RTC 1985, 66); 6/1988 (RTC 1988, 6) y 50/1995 (RTC 1995, 50).

⁴⁵⁶ Vid. STC 160/1987 (RTC 1987, 160) y 111/1983 (RTC 1983, 111).

Según la doctrina del Tribunal Constitucional⁴⁵⁷, el control de adecuación de una norma a las exigencias de la proporcionalidad incluye: (i) idoneidad de la medida –juicio de idoneidad-, (ii) examen de la necesidad de la misma o sobre la inexistencia de una medida menos gravosa –juicio de necesidad- y (iii) análisis de los intereses afectados, esto es, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto –juicio de proporcionalidad en sentido estricto.

El Tribunal también ha puesto de relieve el necesario equilibrio entre las distintas opciones disponibles en la actuación del legislador y los límites derivados del principio de proporcionalidad, íntimamente relacionado con el principio de igualdad.

Así, ya en la Sentencia número 34/1981, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad número 48/1991, dispuso: “La apreciación de en qué medida la Ley ha de contemplar situaciones distintas que sea procedente diferenciar y tratar desigualmente o, desde otra perspectiva, que no deben ser tratadas igualmente, queda con carácter general confiada al legislador. Pero tal valoración tiene unos límites, ya que no puede dar lugar a un resultado que vaya contra derechos y libertades reconocidos en la Constitución (artículo 53.1), ni en general contra cualquier

⁴⁵⁷ Así, en la misma Sentencia número 66/1995 antes citada, el Tribunal dispuso: “Para comprobar si la medida impeditiva del ejercicio del derecho de reunión supera el juicio de proporcionalidad exigible, es necesario constatar si cumple los siguientes tres requisitos o condiciones: si tal medida era susceptible de conseguir el objetivo propuesto -la garantía del orden público sin peligro para personas y bienes-; si, además, era necesaria en el sentido de que no existía otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia, y, finalmente, si la misma era proporcionada, en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto”. En este mismo sentido podemos citar las Sentencias 301/2006, de 23 de octubre y 163/2006, de 22 de mayo.

precepto o principio de la misma (artículo 9, números 1 y 3, relativos a la sujeción a la Constitución de todos los Poderes Públicos y a la interdicción de la arbitrariedad); ni, como resulta obvio, contra la esencia del propio principio de igualdad que rechaza toda desigualdad que por su alcance sea irrazonable y por ello haya de calificarse de discriminatoria”.

Este control de la razonabilidad y proporcionalidad de la norma, asociado al respeto al principio de igualdad⁴⁵⁸, aparece claramente recogido en la Sentencia número 209/1988, de 10 de noviembre, dictada en el recurso de amparo número 752/1985: “Las diversificaciones normativas son conformes a la igualdad, en suma, cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad, con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad, es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin, o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad. Sobre la base de esta tan reiterada doctrina constitucional debemos pasar ya al examen de la diferencia aquí controvertida.”

Por todo lo anteriormente expuesto, la sanción analizada resulta desproporcionada no sólo por la cuantía que de ella se puede derivar, llegando a la

⁴⁵⁸ Nótese que según parte de la doctrina la diferenciación entre la igualdad de art. 14 y del 31 de la CE no es tajante sino que se trata más bien de un artificio del que se vale el TC para tratar de limitar el acceso al recurso de amparo, limitado, como bien es sabido, a los derechos contenidos en la sección primera del Capítulo Segundo del Título Primero así como a los derechos reconocidos en el art. 14 y 30 de la CE. En este sentido vid. J.M. TEJERIZO LÓPEZ, “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional” en *REDF*, núm. 100, 1998, pp. 691 y ss.

confiscatoriedad, sino también por tratar igual situaciones disímiles⁴⁵⁹ (el contribuyente que regulariza voluntariamente, aunque de forma extemporánea, su situación tributaria y el que mantiene oculto su patrimonio) y por tratar de forma desigual a quienes en principio habrían cometido el mismo desvalor de la acción (personas físicas frente a personas jurídicas, ya que el tipo de tributación en el IS en la actualidad es, con carácter general, el del 30 por ciento, mientras que en el caso del IRPF se aplica una escala progresiva)⁴⁶⁰.

En razón de todo lo anterior, concluimos sobre la inconstitucionalidad de las normas aprobadas por el legislador para el caso de incumplimiento de las obligaciones formales de información reguladas en la disposición adicional decimoctava de la LGT. Otra muestra más de las evidentes dudas de constitucionalidad que suscita esta cuestionable regulación.

VII. Conclusiones

De todo lo expuesto se puede concluir que existen sólidos argumentos jurídicos para sostener que las nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos

⁴⁵⁹ Como postulan J. PANIAGUA AMO y A. SILES CANTERO, “Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Impuestos*, número 9, 1994, pp. 8 y ss., no puede darse igual trato a un contribuyente que actúa con transparencia en sus relaciones con la Hacienda Pública que a otro que oculta el origen de sus rentas.

⁴⁶⁰ J. M., TEJERIZO LÓPEZ, “Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal: Introducción”, en AA.VV, *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 47 y 50. Al respecto señala el autor que “No cabe duda de que la Hacienda Pública ha decidido aplicar la mano dura contra los supuestos de defraudación. No seremos nosotros quienes se lo censuremos sin matices, pero no está de más recordar que las veces que se ha decidido emprender este camino (por ejemplo, en la reforma de la LGT de 1985), los resultados no fueron los esperados y, además, la dureza de la reforma provocó un estado de opinión contrario tan intenso que obligó a los pocos años a variar el rumbo de forma radical”.

situados en el extranjero, y especialmente las consecuencias previstas en caso de incumplimiento, pueden resultar contrarias a la Constitución, así como resultar incompatibles con el Derecho de la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

En particular, tras el análisis de la normativa y de la doctrina jurisprudencial que resulta aplicable, consideramos que podrían resultar vulnerados las siguientes libertades, derechos y principios:

- la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 del TFUE;
- la libre circulación de personas prevista en el artículo 21 del TFUE;
- el derecho de propiedad en los términos previstos en el artículo 1 del Protocolo del Convenio Europeo de Derechos Humanos;
- el principio de seguridad jurídica e irretroactividad de las normas (artículo 9.3 de la CE);
- el principio de capacidad económica (artículo 31 de la CE);
- a prohibición de sancionar dos veces unos mismos hechos (“*non bis in idem*”)
- el derecho a la presunción de inocencia;
- el principio de proporcionalidad y el derecho de igualdad (artículo 14 de la CE).

En cualquier caso, las disposiciones que nos ocupan suponen en la práctica excluir la prescripción respecto a estos bienes y derechos, lo que atenta a la seguridad jurídica. El legislador puede alargar los plazos de prescripción en los supuestos de infracciones graves, o de ocultación; pero no resulta posible, en cambio, establecer una regulación que en la práctica conduce a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria.

De *lege ferenda*, parece sensato respecto a la calificada en el art. 39.2 de la LIRPF como “ganancias de patrimonio no justificadas” y “renta no declarada” del art.

121.6 de la Ley 27/2014, -ambas provenientes supuestamente de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo la obligación de informar a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT-, que se alargue el plazo de prescripción, o se establezca un régimen sancionador agravado, que pudiera eludirse a través de declaraciones complementarias con los recargos previstos en el art. 27 de la LGT.

REFLEXIONES FINALES

Resulta oportuno, para finalizar, dedicar un último apartado a recoger las principales conclusiones que derivan del estudio desarrollado a lo largo de las páginas precedentes. De esta forma, se posibilita una visión global de las diferentes cuestiones abordadas en el trabajo, así como de los problemas suscitados y, en su caso, de las posibles soluciones que cabe dar a los mismos.

En definitiva, y sin más preámbulos, a continuación se exponen las conclusiones a las que hemos llegado en la realización del presente trabajo de investigación.

Primera.- Desde nuestro punto de vista el objeto de la prescripción sólo puede ser el crédito tributario, no las potestades administrativas, pues así lo establece la normativa reguladora. Cuando la LGT habla de prescripción del “derecho a liquidar” y de prescripción del “derecho para exigir el pago”, hay que entender referidas dichas expresiones a la prescripción de la obligación tributaria.

Y es el crédito tributario el objeto de la prescripción porque sobre él se producen los efectos de la prescripción del derecho a liquidar y a recaudar la deuda tributaria. Asimismo, la prescripción de la deuda tributaria determina la imposibilidad del ejercicio de cualesquiera potestades administrativas en relación con la misma por ausencia de objeto sobre el que incidir.

La prescripción en materia tributaria es una categoría al servicio de la seguridad jurídica, basada en la idea de que no pueden ser exigidas obligaciones que no fueran reclamadas de forma tempestiva por sus titulares, y que encuentra su fundamento en la necesaria certidumbre de las relaciones jurídicas.

Segunda.- La reciente reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite comprobar de forma indefinida las circunstancias determinantes de la obligación tributaria con incidencia en periodos no prescritos (art. 120 de la Ley 27/2014). En el mismo sentido, el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT dispone la imprescriptibilidad de la facultad de la Administración para comprobar e investigar en estos mismos casos y permite la declaración de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma respecto de operaciones realizadas en ejercicios ya prescritos (arts. 66 bis.1 y 115 apartados 1 y 2).

La prescripción, antes y ahora, provoca en lo tributario la preclusión de facultades del obligado tributario y de la Administración respecto a la obligación de que se trate como consecuencia de la extinción de la obligación. Admitir que, no pudiendo el obligado volver sobre dicho período –con independencia del posible resultado favorable o desfavorable–, pueda hacerlo la Administración, introduce un desequilibrio en sus respectivas posiciones que no encuentra respaldo ni justificación en la normativa tributaria, traduciéndose en un privilegio para ésta que podría perjudicar el interés general, en la medida en que relajaría su imperativo constitucional de actuar con celeridad y eficacia en defensa de tal interés.

El objeto de la prescripción, como hemos comentado, lo constituye la obligación tributaria por el no ejercicio de la potestad liquidadora en el plazo de prescripción, por lo que su transcurso debe afectar también a la potestad para comprobar. Las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria reguladas en el art. 115 de la LGT son instrumentos del derecho a la determinación de la deuda tributaria, por lo que si este derecho tiene un plazo concreto de prescripción, dicho plazo necesariamente

afecta a la facultad de comprobación, que por ello ha de quedar limitado a los ejercicios no prescritos en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras.

Con la reforma proyectada de la LGT padece la seguridad jurídica, se extienden indefinidamente las potestades y se tensiona hasta prácticamente quebrarlo el equilibrio entre las partes de las relación jurídico-tributaria.

El Estado de Derecho que la CE reconoce exige respeto al principio de seguridad jurídica, y reclama la figura de un legislador más escrupuloso a la hora de reformar sus producciones normativas anteriores.

Una imprescriptibilidad máxima como la consagrada en el Proyecto de modificación parcial de la LGT no resulta permisible, pues significaría tanto como dejar sin efecto la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 66 a) de la LGT.

En efecto, pensamos que esta modificación compromete gravemente el principio de seguridad jurídica, principio constitucional que a tenor de la Exposición de Motivos del Proyecto de modificación parcial de la LGT justifica en buena parte la reforma proyectada. Este principio exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica por lo que la posibilidad de comprobación e investigación eterna o indefinida en relación con ejercicios prescritos origina un no saber a qué atenerse que es el paradigma de la inseguridad.

Tercera.- Esta imprescriptibilidad sólo se matiza en relación con determinados créditos fiscales. En este sentido, la Ley 27/2014 en su art. 26.5 otorga a la Administración plenas potestades comprobadoras en relación con las bases imponibles negativas pendientes de compensación durante un plazo máximo de 10 años.

Nos acercamos peligrosamente a los plazos que rigen para la prescripción del Derecho privado.

Ha de recordarse que la razón de la fijación de un plazo más reducido en el Derecho Tributario que el previsto en el Código Civil, reside en la especial configuración del acreedor tributario que, en absoluto, es equiparable al acreedor privado; aquél es un acreedor privilegiado en razón de las garantías de que dispone para hacer efectivos los créditos, sin olvidar el rearme en las potestades de la Administración Pública (de normación, de verificación, de interpretación, de información, etc.) y al aumento de los deberes formales de los obligados tributarios.

No debe olvidarse que la LGT de 1963 con su promulgación redujo el plazo de prescripción de 15 años a 5 años, plazo que posteriormente fue reducido a 4 años por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Estas sucesivas rebajas del plazo de prescripción eran acordes con el reforzamiento de la posición del acreedor tributario.

Desde la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes hasta el presente, la evolución que ha experimentado la Administración no reclama una ampliación del plazo de prescripción, dados los medios disponibles para la vigilancia y exigencia de los tributos, el desmesurado crecimiento de las obligaciones y deberes soportados por los obligados tributarios. Las prerrogativas y medios técnicos de la Administración frente a las cada vez mayores y más complejas obligaciones de los contribuyentes requieren que el instituto prescriptorio opere como garantía de seguridad jurídica, moderando el rigor de esas diferencias entre facultades y obligaciones.

Por otra parte, desde la interpretación que aquí propugnamos del art.26.5 de la Ley 27/2014 únicamente podrán comprobarse aquellos ejercicios que no se encuentren prescritos a la fecha de entrada en vigor de la Ley 27/2014 (ejercicios 2010 en adelante).

Esta interpretación sería plenamente respetuosa con la doctrina constitucional, pues una interpretación contraria a esta tesis podría tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional, ya que vulneraría uno de los principios recogidos en el ar. 9.3 de la CE, en concreto, el principio de seguridad jurídica.

En nuestra opinión, una interpretación contraria a la aquí mantenida que defienda la posibilidad de la Administración de comprobar e investigar más allá del plazo general de prescripción las bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario que a la fecha de entrada en vigor de la Ley ya se encuentren prescritas, sería constitucionalmente reprochable porque implicaría una merma de la seguridad jurídica y afectaría a la confianza de los sujetos pasivos, así como una burla a la protección de la buena fe.

En cualquier caso, en el peor de los escenarios, la solución a la que se llegaría asumiendo la doctrina del Tribunal Supremo, esto es, que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 la Administración ya disponía de plenas facultades para comprobar las bases imponibles negativas cualquiera que fuera el periodo impositivo en que éstas fueron generadas, pasaría por entender que el nuevo plazo de prescripción de 10 años establecido en el art. 26.5 de la Ley se aplicaría a los procedimientos de inspección iniciados tras la aprobación de la Ley 27/2014 (o a los ya iniciados con tal de que no exista propuesta de liquidación) en virtud de su disposición adicional décima. Por lo que podría concluirse que a partir del 1 de enero de 2015, y con independencia de la fecha en que se hubieran generado las bases imponibles, el plazo de prescripción para comprobar ha quedado reducido a 10 años.

En cualquier caso, creemos que una elemental exigencia de coherencia en la regulación del ordenamiento jurídico y una interpretación conforme al principio de

capacidad económica, debe determinar que -como lógico corolario a la posibilidad contemplada en los arts. 66 bis.1 del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT y 26.5 de la Ley 27/2014- se permita al obligado tributario presentar una autoliquidación inicial o rectificar la autoliquidación presentada, porque debió haber incluido una base imponible negativa o una de cuantía mayor a la determinada en ella.

Cuarta.- La Administración tributaria ha venido manteniendo en la última década que no existe límite temporal para el ejercicio de la función comprobadora. De tal manera, que ha sostenido que la facultad administrativa de comprobación de los hechos determinantes de las bases imponibles negativas no se ve afectada por los plazos de prescripción de la obligación tributaria y pueden ejercerse más allá de los mismos. Tal interpretación ha sido avalada por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 6 de noviembre de 2013, 14 de noviembre de 2013, 9 de diciembre de 2013 y 19 de febrero de 2015.

No estamos de acuerdo con la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo que proclama que con la vigente LGT la actividad de comprobación e investigación puede desarrollarse en todo momento sin que quepa establecer un plazo limitativo de dichas facultades. Por las siguientes razones: i) de acuerdo con el art. 148 de la LGT las actuaciones inspectoras solo pueden referirse al “periodo objeto de comprobación”; ii) de la misma manera el art. 149.3 de la LGT alude a la prescripción para comprobar e investigar el “tributo y periodo”; iii) la naturaleza instrumental de la actividad comprobadora respecto de la liquidadora; iv) la configuración de la obligación tributaria de forma autónoma respecto de otras obligaciones, identificándose cada obligación por su presupuesto de hecho, sujeto y objeto, naciendo y extinguiéndose cada uno de forma independiente; v) la propia semántica del art. 115 de la LGT al referir su objeto a la

concreta obligación tributaria a la que deben venir referidos los hechos y circunstancias determinantes de su devengo.

El mandato del tercer párrafo del art. 70 de la LGT se dirige al obligado tributario y se ciñe a la conservación de los documentos originarios de los datos incorporados a autoliquidaciones posteriores para verificar su origen, pero no para comprobar su legitimidad, tarea que sólo puede ser realizada por la Inspección en el periodo impositivo en que el antecedente fáctico se haya producido, y mientras no se haya producido la prescripción.

Por su parte, el artículo 106 en nada afecta a la prescripción de las obligaciones tributarias, ni modula, rectifica o excepciona su operatividad. Por el contrario, el artículo 106 es un precepto que afecta a los medios de prueba y constituye una especificación del art. 105.1 de la LGT que contiene el principio clásico de que quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En este sentido, el apartado quinto del artículo 106 establece una limitación a los medios de prueba.

Quinta.- A nuestro juicio, producida la prescripción en relación con una operación, hecho o negocio jurídico que no ha sido objeto de comprobación, las magnitudes tributarias devienen inatacables y, por ende, los negocios jurídicos que se realizaron en el referido periodo, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos las operaciones cuestionadas.

En nuestra opinión, las recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 5 y 26 de febrero de 2015 y 23 de marzo de mismo año no son ajustadas a nuestro marco jurídico ya que la posibilidad de recalificar operaciones en los ejercicios objeto de inspección

sólo podía producirse si la operación de préstamo que originó esos intereses se declaraba realizada en fraude de ley, y dicha declaración no podía realizarse por dos motivos: i) por estar el ejercicio en que se llevó a cabo el presunto negocio fraudulento fuera del alcance de las actuaciones inspectoras y, ii) estar, además, prescrito el ejercicio en que dicho negocio jurídico se celebró; pues la declaración de fraude queda limitada al momento y periodo en que se realizaron las operaciones que generan las ventajas fiscales, con independencia de que éstas proyecten sus efectos a ejercicios posteriores.

La nueva doctrina del Tribunal Supremo no puede compartirse ya que no solo desconoce el carácter instrumental de la potestad comprobadora respecto de la liquidadora sino que sugiere un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve.

Asimismo, la declaración del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma en relación con operaciones llevadas a cabo en ejercicios prescritos no debería operar, ya que corre el peligro de modificar conductas pretéritas sobre parámetros actuales.

Consideramos que debe moderarse el uso indiscriminado de la facultad administrativa de comprobación, pues no es posible dejar de tener en cuenta el tiempo transcurrido entre la realización de las operaciones y la pretensión de declararlas fraudulentas.

A estos efectos ha de tenerse también presente el principio de buena fe, pues no sería conforme a este principio permitir la declaración de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma en ejercicios posteriores, ya que mantener abierta esa posibilidad mientras las operaciones siguiesen produciendo efectos convertiría en indefinida o

perpetua la facultad administrativa de comprobación; se daría aquí una situación parecida a la del retraso desleal en el ejercicio de un derecho.

BIBLIOGRAFÍA

AA. VV.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (Coord. HUESCA BOADILLA, R.), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.

Informe para la reforma de la Ley General Tributaria. Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, de julio de 2001.

Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la Ley General Tributaria, 23 de enero de 2003.

Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014.

Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

AGUADO I CUDOLÁ, V., *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons-Generalitat de Catalunya, Barcelona-Madrid, 1999.

AGUALLÓ AVILÉS, A., “Algunas cuestiones polémicas del procedimiento inspector: un análisis jurisprudencial (I)”, en *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1994.

AGULLÓ AGÜERO, A., “La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la LGT”, en la obra colectiva, dirigida por JJ. Ferreiro Lapatza, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, Vol. 2, 1991.

ALAS, L., DE BUEN, D. y RAMOS, E.E., *De la prescripción extintiva*, Madrid, 1918.

ALBADALEJO, M., *Derecho Civil II, Derecho de obligaciones*, Bosch, Barcelona 1977.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La prueba en Derecho fiscal (Impuesto sobre la Renta)”, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1958.

ALONSO ARCE, I., “La prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, 2005.

- *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen del Concierto Económico en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Thompson-Aranzadi, Pamplona, 2003.

ALONSO GONZÁLEZ, L., “El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, en *REDF*, núm. 68, 1990.

ÁLVAREZ GARCÍA, S. y ROMERO JORDÁN, D., “Líneas de reforma del Impuesto sobre Sociedades en el contexto de la Unión Europea”, Documentos DOC, núm. 13/02, IEF, Madrid, 2002.

AMORÓS RICA, N., *Ley General Tributaria*, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1967.

ANEIROS PEREIRA, J., “La nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2013.

BAS SORIA, J., “Declaración de fraude de ley de una operación realizada en un ejercicio prescrito. Análisis de la RTEAC de 11 de septiembre de 2014, R.G. 5852/2011”, en *RCT*, núm.380, 2014.

BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol. III (traducción de PALAO TABOADA, C.), Derecho Financiero, Madrid, 1974.

BLUMENSTEIN, E. *Steuerrecht*, I, J.C.B. (Paul Siebeck), Tübingen, 1926.

CABALLERO SÁNCHEZ, R., *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw Hill, Madrid, 1999.

CALDERÓN CARRERO, J. M., “La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto SIAT, C-318/10”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 356, 2012.

- “La Directiva 77/799/CEE, de Asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria”, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2009.
- “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE”, en *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010.
- “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 343, 2011.

J. M. CALDERÓN CARRERO y A. QUINTAS SEARA, “Litigios de precios de transferencia y protección del Convenio Europeo de Derechos Humanos: el caso Yukos”, en *Carta Tributaria*, nº 21-22, 2012.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho financiero*. I. Derecho Tributario. Parte general, 9ª ed., Thompson-Civitas, Madrid, 2005.

CARRASQUER CLARÍ, M.L., “La doctrina de los actos propios como límite formal a la declaración de fraude a la ley tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 267, 2013.

CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de Maria del Carmen Bollo Arocena*, Servicio de Publicaciones Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

CASANA MERINO, F., “La compensación de bases, cuotas, o deducciones provenientes de ejercicios prescritos”, en *Quincena Fiscal*, Aranzadi núm. 20, 2014, Aranzadi, Pamplona.

CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones y recursos tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

CHICO DE LA CÁMARA, P., *Consumación del delito fiscal y prescripción penal de deudas tributarias*, Monografías, Aranzadi, 2012.

- *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, IEF, Marcial Pons, 1999.
- “Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta”, en *REDF*, número 81, 1994.

CLARO CASADO, F., “Estudio sobre la doctrina de los propios actos en el Derecho tributario”, *Rev. Der. Fin. y Hac. Públ.*, núm. 178, 1985.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho tributario español”, en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de Maria del Carmen Bollo Arocena*, Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

COLMENAR VALDÉS, S., “La Compensación de Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, Vol. II, 1997.

CORDERO SANCHEZ, E. M., “La compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, en CHICO DE LA CÁMARA, P., y GALÁN RUIZ, J. (coord.), *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2009.

- “Apuntes sobre el tratamiento de las bases imponibles negativas en los impuestos sobre la renta”, en *RCT*, núm. 285, 2006.

CORONAS GUINART, J. M. y MAS RAUCHWERK, M., “La prescripción tributaria”, en la obra colectiva dirigida por MARTINEZ LAFUENTE, A., *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004.

CORRAL GUERRERO, L., en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1982.

- “Potestad tributaria de comprobación”, en *Cuadernos de Estudios Empresariales*, núm. 3, 1993.
- “Potestades específicas de comprobación tributaria: examen documental y acceso”, *Impuestos*, núm. 8, 1994.

CORTÉS DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985.

DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España*, Vol. II, Civitas, Madrid, 2008.

DÍEZ ALEGRÍA FRAX, M., “La extinción de la obligación tributaria”, en *RDFHP*, núm. 68, 1967.

DÍEZ PICAZO PONCE DE LEÓN, L., “La extinción de la deuda tributaria”, en *RDFHP*, núm. 54, 1964.

- *La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Bosch, Barcelona, 1963.
- *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964.

DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*. Volumen I, Tecnos, Madrid, 1984.

DURÁN-SINDREU BUXADE, A., *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, PPU, Barcelona, 1989.

- “Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, en la obra colectiva dirigida por J.J. RUBIO GUERRERO, *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2003.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos”, en *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976.

- *La configuración constitucional del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Apuntes sobre la prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988.

ESPEJO POYATO, I., “La recurrente Ley de represión del fraude fiscal”, en *Tribuna Fiscal*, nº. 264, 2013.

FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.

- “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 19, 1998.
- “Prescripción de tributos y sanciones”, en *REDF*, nº 98, 1998.
- “La prescripción en la nueva Ley General Tributaria”, en *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, dir. Villar Ezcurra, M., coord. Martínez Lafuente, A., Albiñana Cilveti, C., Herrera Molina, P. M., Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, 2008, vol. I.
- “El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?”, en *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2013.
- “La imprescriptibilidad del “derecho a comprobar e investigar” (que no es un “derecho”, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima”, en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 20, 2014.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión”, en *La nueva Ley General Tributaria*, dir. CALVO ORTEGA, R., coord. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

- *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona.

FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español*, 24ª ed, vol. II, Marcial Pons, Madrid, 2004.

- “Delito fiscal y prescripción tributaria”, en *RTT*, núm. 43, 1998.
- “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, en *REDF*, núm. 72, 1991.
- “La extinción de la obligación tributaria”, en *RDFHP*, núm.77, 1968.

GARCÍA AÑOVEROS, J., Prólogo a la obra de FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Curso de Derecho Administrativo*, I, Civitas, Madrid, 3ª ed., 1980.

- “La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad”, en *RAP*, núm. 20, 1956.
- “La Constitución como norma jurídica” en *La Constitución Española de 1978* (dirigida por A. PREDIERI y E. GARCÍA DE ENTERRÍA), 2ª ed., Civitas, Madrid, 1981.
- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 3ª ed., Madrid, Civitas, 1991.

GARCÍA FRÍAS, M. A., “La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Angel Collado Yurrita (dir.), Juan José Zornoza Pérez (dir.), Vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010.

GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

- *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011.
- “Comentario a 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. Infracciones y sanciones” en *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal* (Dir. TEJERIZO LÓPEZ J. M.; Coord. CALVO VÉRGEZ J.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013.

GÉNOVA GALVÁN, A., “La prescripción tributaria”, en *REDF*, núm. 57, 1988.

GIANNINI, A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Guiffirè, Milano, 1937.

- *Istituzioni di Diritto Tributario*, Guiffirè, Milano, 1972.
- *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid, 1957.

GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Derecho Tributario*, I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2004.

- GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCARCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2003.
- “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, IEF, vol. II., Madrid, 1979.
- “Artículo 20”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, Tomo I, LGT, Edersa, Madrid, 1982.

- “Comentarios a los artículos 47 a 51 de la LGT”, en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madrid, 1982.
- “De nuevo en torno al nacimiento de la obligación tributaria”, en *RDFHP*, 1984.

GONZÁLEZ PÉREZ, J., *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1983.

GONZÁLEZ SEIJO, J. M., “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 100, 1992.

GOROSPE OVIEDO, J. I., “La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec.núm.581/2013”, en *RCT*, CEF, núm. 379, 2014.

HENSEL, A., *Steuerrecht*, 3ª ed., Verlag Julius Springer, Berlin, 1924.

HERRERA MOLINA, P. M., *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Porrúa, México, 2004.

- *La potestad de información sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993.
- *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Marcial Pons, 1998.
- “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, XI Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.

HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta”, en *REDF*, número 81, 1994.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., “La vinculación de la administración tributaria a los actos propios en su función de comprobación”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2014.

HURTADO GONZÁLEZ, J. F., *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre tercero*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

JARACH, D., *Curso de Derecho Tributario*, 3ªed., Cima, Buenos Aires, 1980.

JARAMILLO JARAMILLO, C.I., *La doctrina de los actos propios. Significado y proyección de la regla venire contra factum proprium en el ámbito contractual*, La Ley, Madrid, 2014.

JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.

- *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993.

LAGO MONTERO, J. M., *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

- “Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (Actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)”, en *Crónica Tributaria*, núm. 65/1993.

LÓPEZ LÓPEZ, H., “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre

la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución”, en *RCT*, núm. 368, noviembre 2013.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

LOZANO SERRANO, C., “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, en *Quincena Fiscal*, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014.

- “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, núm. 1, 1990.

MALVÁREZ PASCUAL, L., RAMÍREZ GÓMEZ, S., SÁNCHEZ PINO, A. J., *Lecciones del sistema fiscal español*, Tecnos, Madrid, 2013.

MANTERO SÁEZ, A., “La prescripción en el Derecho Tributario”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 52, 1978.

MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Edersa, Madrid, 1990.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario”, en *REDF*, núm. 94/1997.

MARTÍN CÁCERES, A. F., *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., “Algunas observaciones sobre la doctrina de los propios actos en el Derecho tributario”, en *Quincena Fiscal*, núm. 18/1994.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Introducción: Imposición Directa y Derecho Comunitario”, en la obra colectiva dirigida por N. Carmona Fernández, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2012.

- “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en *REDF*, 2009, octubre-diciembre, núm. 144.

MARTÍN QUERALT, J., “A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, nº 274, Septiembre-Octubre 2014, Editorial CISS.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona, 1998.

MENESES VADILLO, A., “El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la Administración tributaria”, Civitas, 2000.

MERINO JARA, I. y SERRANO GÓMEZ DE MURILLO, J.L., “Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2ª, de 6 de noviembre de 2000)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 466, 2000.

MOCHÓN LÓPEZ, F., “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, en *Revista Información Fiscal*, núm. 52, julio-agosto, 2002.

MONTESINOS OLTRA, S., *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

- “La comprobación de los elementos del tributo originados en periodos prescritos”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, Tomo I.

- “Sobre la acreditación y comprobación de bases negativas, cuotas y deducciones originadas en períodos impositivos prescritos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 262, 2012.

NAWIASKY, H., *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, 1926 (trad. de J. Ramallo Massanet, Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario, IEF, Madrid, 1972.

NÚÑEZ PÉREZ, G., “La actividad administrativa de comprobación tributaria”, en *REDF*, núm. 53, 1987.

PALAO TABOADA, C., “La docencia y la investigación jurídicas en España”, en *RAP*, núm. 129, 1992.

- “La dualidad de la prescripción del crédito tributario y la interrupción de la prescripción”, en *RCT*, núm. 199, 1999.
- “La potestad de información a la Administración tributaria y sus límites”, en la obra colectiva, coord. por Antonio Martínez Lafuente; Sebastián Martín-Retortillo Baquer (dir.), *Estudios de Derecho y Hacienda: homenaje a C. Albiñana*. Vol. II, MEH, Madrid, 1987.
- “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: art. 114”, en la obra colectiva, dirigida por J. J. Ferreiro Lapatza, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, Vol. 2, 1991.
- “La exigencia de factura para justificar pagos y deducciones y su dudosa constitucionalidad”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 32, 1986.

- “Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 3262/2012)”, en *RCT*, núm. 376, 2014.

PANIAGUA AMO, J. y SILES CANTERO, A., “Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Impuestos*, número 9, 1994.

PERALTA, R., *La interpretación del ordenamiento jurídico conforme a la norma fundamental del Estado*, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1994.

PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCÍA, E., *Curso de Derecho Tributario*, I, 3ªed., Edersa, Madrid, 1983.

- *Curso de Derecho Tributario II*, 6ª ed., Edersa, Madrid, 1991.
- *Derecho Tributario II*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., “La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT”, en *Quincena Fiscal*, núm.5, 2000.

PÉREZ ROYO, F., “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, en *HPE*, núm.14, 1972.

PLUGLIESE, G., *La prescrizione estintiva*, 4ª.ed., UTET, Torino, 1924.

PONT CLEMENTE, J. F., “La revisión de las deducciones en la cuota procedentes de ejercicios anteriores: operatividad de la prescripción”, en *Impuestos*, núm.18, 2009, p. 213.

PUGLIATTI, S., *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, Milano, 1935.

PUIG BRUTAU, J., *Estudios de Derecho comparado. La doctrina de los actos propios*, Ariel, Barcelona, 1951.

RAMALLO MASSANET, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, en *REDF*, núm. 20, 1978.

RAMÍREZ GÓMEZ, S., “La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal”, en *RTT*, núm. 46, 1999.

RIBES RIBES, A., “Obligaciones tributarias y enriquecimiento injusto”, en *Crónica Tributaria*, núm. 130/2009.

RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976.

ROVIRA BURGADA, J.M., “El principio de los actos propios en materia fiscal”, en *RAP*, núm. 6, 1951.

RUIZ RESCALVO, P., *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2004.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 5ª ed., Madrid, 1987.

- *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993.
- “El nacimiento de la obligación tributaria”, *Hacienda y Derecho*, IV, IEP, Madrid, 1966.

- *Hacienda y Derecho*, Tomo VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973.
- *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, vol. 2º, Servicio de Publicaciones, UCM, Madrid, 1985.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., *La prescripción de las obligaciones tributarias*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007.

- “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 261, 2003.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, en *REDF*, núm. 87, 1995.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, 2001.

SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho administrativo*. Parte general, 3.ª ed., Tecnos, Madrid, 2007, p. 553.

SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976.

- “Comprobación e investigación”, en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983.
- *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto*, Colex, Madrid, 1993.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1991.

SANTI ROMANO, *Corso di Diritto Amministrativo*, Cedam, Padova, 3ªed., 1937.

SANZ GADEA, E., “Compensación de bases imponibles negativas”, en *RCT*, núm.192-1, 1999.

- *Impuesto sobre Sociedades (II). Comentarios y Casos prácticos*, 4ª ed., CEF, Madrid, 2004.

SCHICK, W., *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 15ª ed. (ed. de hojas intercambiables), Otto Schmidt, Köln, 1994, coment. previo al § 193, núm. marg. 70 y ss.

SIMÓN ACOSTA, E., “Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 847/2012.

- “Naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio y efectos derivados de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1992.

SÖHN, H., *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung* (ed. de hojas intercambiables), Otto Schmidt, Köln, desde 1977, coment. al § 88, núm. marg. 4.

SOLA RECHE, E. y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Delito fiscal y prescripción tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 101, 1999.

SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *REDF*, núm. 25, 1980.

- “Las obligaciones tributarias: autonomía versus dependencia” AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi-Thomson Reuters, Navarra, 2010.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal: Introducción”, en AA.VV, *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

- “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, en *REDF*, núm. 100, 1998.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición, Tecnos, Madrid, 2010.

TIPKE, K., “In dubio contra Fisco?”, *Steuer Kongress Report*, Beck, München, 1967.

TIPKE, K. y KRUSE, H.W., en *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, (15ª ed.), Otto Schmidt, Köln, 1994.

TIPKE, K. y LANG, J., *Steuerrecht. Ein Systematischer Grundriss*, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1994, 14ª ed.

TRIGO Y SIERRE, L. F., “El ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración con relación a las bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades”, en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2000.

TUR FAÚNDEZ, N., *La prohibición de ir contra los actos propios y el retraso desleal*, Aranzadi, 2011.

VÁZQUEZ SOTELO, J. L., *Presunción de inocencia e íntima convicción del Tribunal*, Bosch, Barcelona, 1984.

VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990.

WIEACKER, F., *El principio general de la buena fe*, trad. de J. L. Carro, Civitas, Madrid, 1977.

ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A., en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Herrero De Hegaña y Espinosa de los Monteros (Coord.), Aranzadi, Navarra, 2008.